بسم الله الرحمن الرحيم

بحث بعنوان

تطويـر النظـام المحاسبـي الحكومي في فلسطين

مقدم إلى مؤتمر

تنمية وتطوير قطاع غزة بعد الانسحاب الإسرائيلي

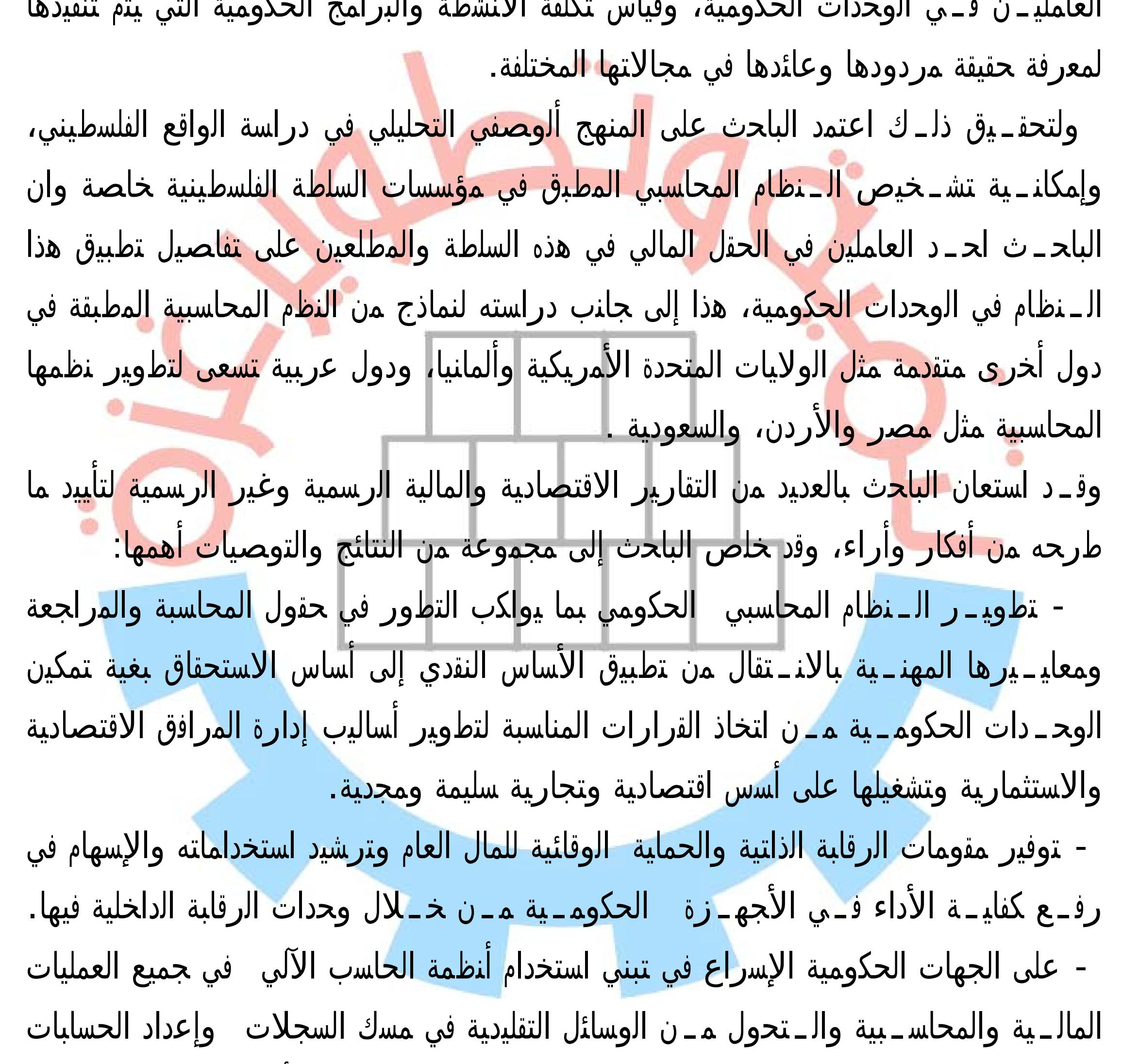
ا نعقد بكلية التجارة ا امعة الإسلامية

الفترة من 13 - 15 ف ابر 2006م

مقدم من:

الدكتور/ أكرم إبراهيم حماد
دكتوراه الفلسفة في المحاسبة

ف ابر 2006 م



ملخص البحث:

تهـدف هـذه الدراسـة إلـى تسليط الضوء على النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني وإمكانـية وضـع مقـترحات لتطويره بما يضمن تحسين أدائه وزيادة قدرته على تقييم أداء العامليـن فـي الوحدات الحكومية، وقياس تكلفة الأنشطة والبرامج الحكومية التي يتم تنفيذها لمعرفة حقيقة مردودها وعائدها في مجالاتها المختلفة.

ولتحقـيق ذلـك اعتمد الباحث على المنهج ألوصفي التحليلي في دراسة الواقع الفلسطيني، وإمكانـية تشـخيص الـنظام المحاسبي المطبق في مؤسسات السلطة الفلسطينية خاصة وان الباحـث احـد العاملين في الحقل المالي في هذه السلطة والمطلعين على تفاصيل تطبيق هذا الـنظام في الوحدات الحكومية، هذا إلى جانب دراسته لنماذج من النظم المحاسبية المطبقة في دول أخرى متقدمة مثل الولايات المتحدة الأمريكية وألمانيا، ودول عربية تسعى لتطوير نظمها المحاسبية مثل مصر والأردن، والسعودية .

وقـد استعان الباحث بالعديد من التقارير الاقتصادية والمالية الرسمية وغير الرسمية لتأييد ما طرحه من أفكار وأراء، وقد خلص الباحث إلى مجموعة من النتائج والتوصيات أهمها:

- تطويـر الـنظام المحاسبي الحكومي بما يواكب التطور في حقول المحاسبة والمراجعة ومعايـيرها المهنـية بالانـتقال من تطبيق الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق بغية تمكين الوحـدات الحكومـية مـن اتخاذ القرارات المناسبة لتطوير أساليب إدارة المرافق الاقتصادية والاستثمارية وتشغيلها على أسس اقتصادية وتجارية سليمة ومجدية.
- توفير مقومات الرقابة الذاتية والحماية الوقائية للمال العام وترشيد استخداماته والإسهام في رفـع كفايـة الأداء فـي الأجهـزة الحكومـية مـن خـلال وحدات الرقابة الداخلية فيها.
- على الجهات الحكومية الإسراع في تبني استخدام أنظمة الحاسب الآلي في جميع العمليات المالـية والمحاسـبية والـتحول مـن الوسائل التقليدية في مسك السجلات وإعداد الحسابات والبيانات المالية إلى الوسائل الإلكترونية وتقديم بياناتها للمراجعة على أقراص مدمجة بدلا من المستندات الورقية.
- تأهيل العاملين بما ينعكس ايجابيا على حسن أدائهم في العمل.

Abstract

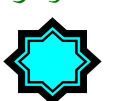
This study aims to focus on the governmental financial accounting system of Palestinian authority, and the possibility of making proposals to develop this system.

The researcher has used the descriptive and analytic methods as well as the inference method to reach the findings of this research, making use of official and unofficial reports, as well as conducting a comparative study between the Palestinian system and financial systems of other countries.

What to be mentioned is that the researcher him self is one of the employees of this sector.

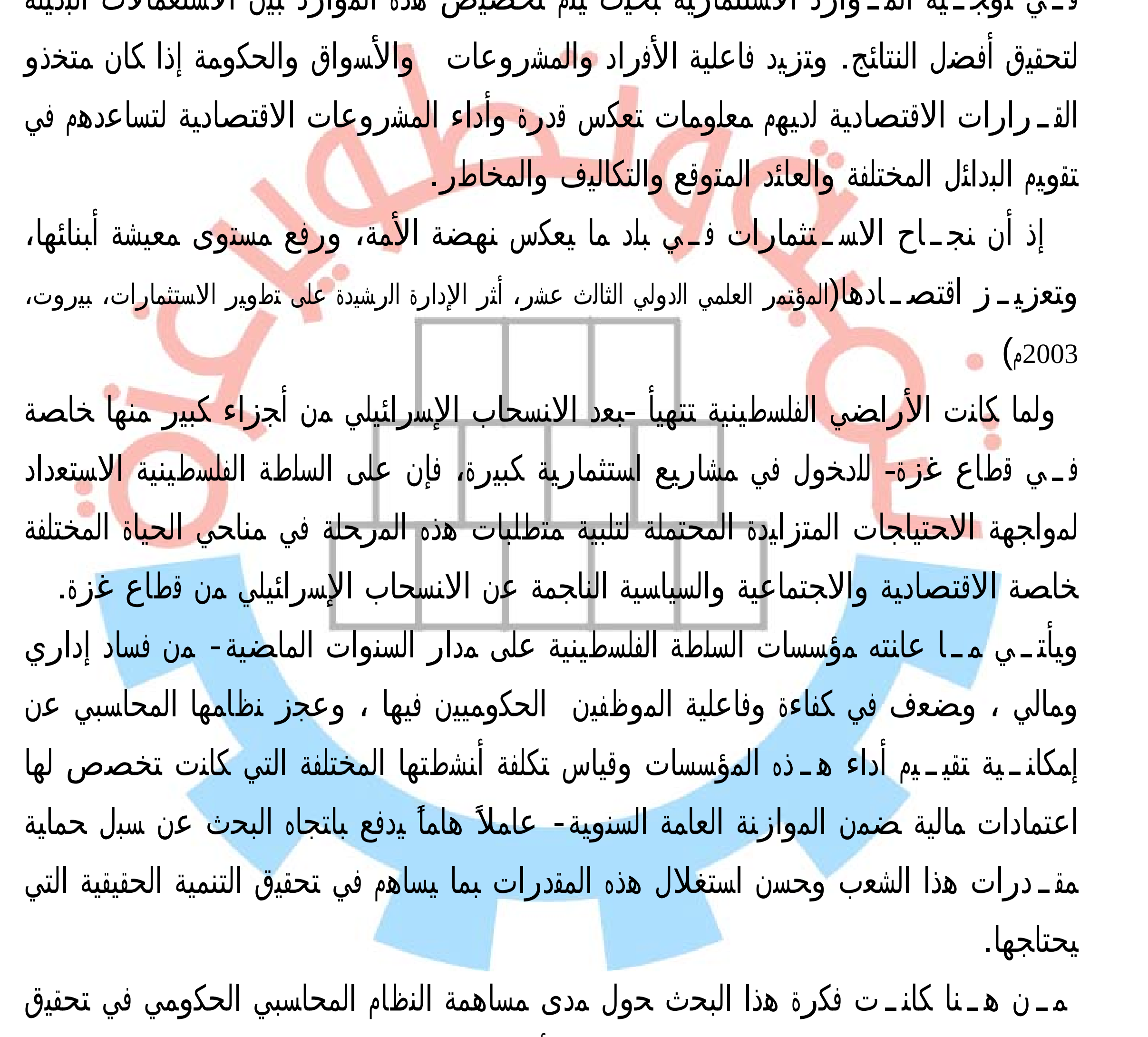
The researcher has reached a number of findings, the most prominent are: -

- The need to develop the governmental financial accounting system through the implementation of the accrual basis to suited the progress in the field of accounting and auditing.
- The necessity of self control, saving of the public refunds and minimizing, its use and increasing the capacity in the governmental associations through the internal control.
- A computerizing system must be used in all the governmental associations and in all financial, accounting operations.
- Enhancing the employees to acquire skills to give their best in work..



مقدمة:

تعتـبر مهنة المحاسبة والمراجعة من المهن الضرورية في المحافظة على الاقتصاد، إذ تمد المحاسبة أصحاب المؤسسة بالمعلومات الضرورية فمهنة المحاسبة والمراجعة لها دور رئيسي فـي توجـيه المـوارد الاستثمارية بحيث يتم تخصيص هذه الموارد بين الاستعمالات البديلة لتحقيق أفضل النتائج. وتزيد فاعلية الأفراد والمشروعات والأسواق والحكومة إذا كان متخذو القـرارات الاقتصادية لديهم معلومات تعكس قدرة وأداء المشروعات الاقتصادية لتساعدهم في تقويم البدائل المختلفة والعائد المتوقع والتكاليف والمخاطر.



إذ أن نجـاح الاسـتثمارات فـي بلد ما يعكس نهضة الأمة، ورفع مستوى معيشة أبنائها، وتعزيـز اقتصـادها(المؤتمر العلمي الدولي الثالث عشر، أثر الإدارة الرشيدة على تطوير الاستثمارات، بيروت، 2003م)

ولما كانت الأراضي الفلسطينية تتهيأ -بعد الانسحاب الإسرائيلي من أجزاء كبير منها خاصة فـي قطاع غزة- للدخول في مشاريع استثمارية كبيرة، فإن على السلطة الفلسطينية الاستعداد لمواجهة الاحتياجات المتزايدة المحتملة لتلبية متطلبات هذه المرحلة في مناحي الحياة المختلفة خاصة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية الناجمة عن الانسحاب الإسرائيلي من قطاع غزة.

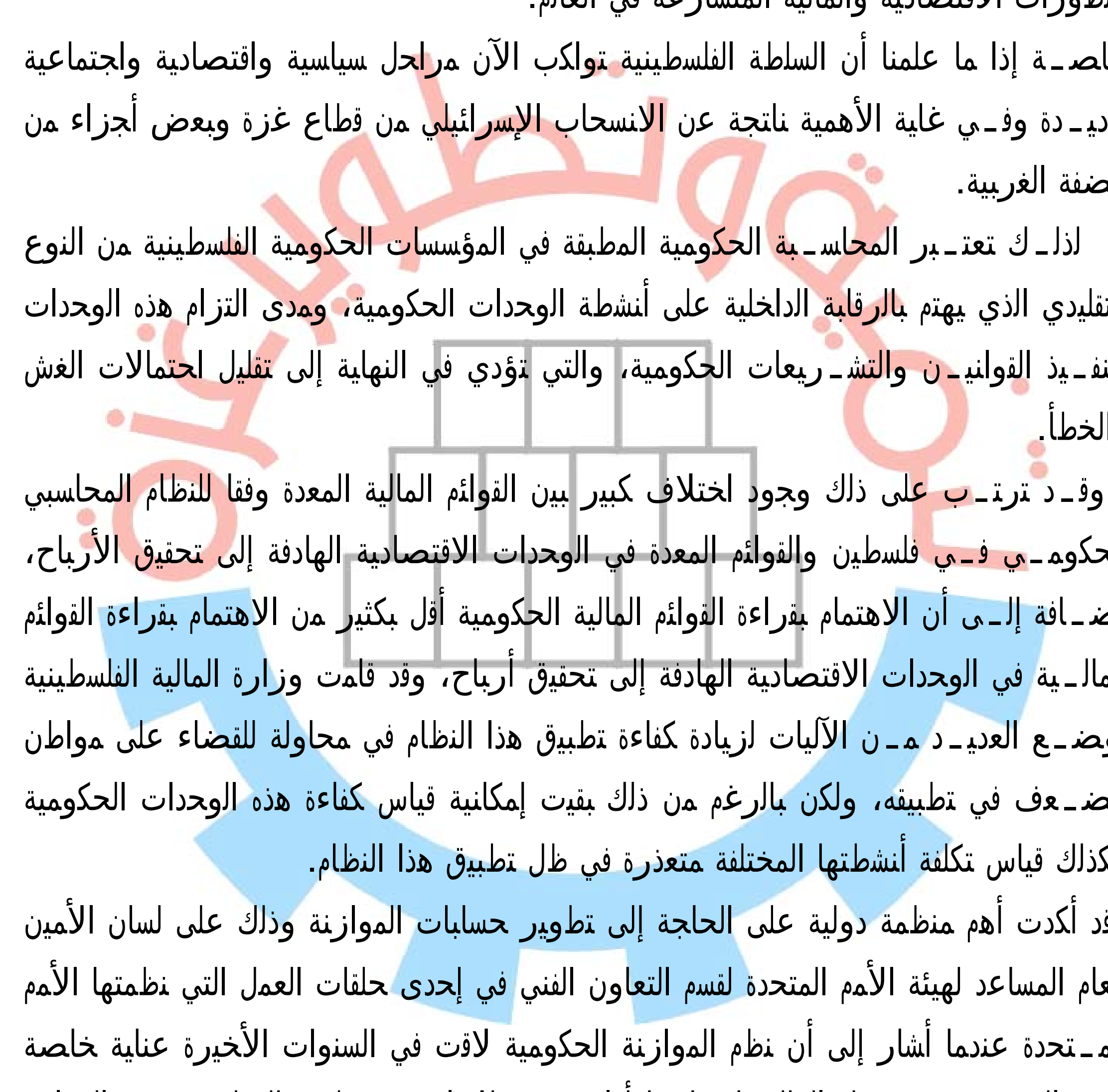
ويأتـي مـا عانته مؤسسات السلطة الفلسطينية على مدار السنوات الماضية- من فساد إداري ومالي ، وضعف في كفاءة وفاعلية الموظفين الحكوميين فيها ، وعجز نظامها المحاسبي عن إمكانـية تقيـيم أداء هـذه المؤسسات وقياس تكلفة أنشطتها المختلفة التي كانت تخصص لها اعتمادات مالية ضمن الموازنة العامة السنوية- عاملاً هاماً يدفع باتجاه البحث عن سبل حماية مقـدرات هذا الشعب وحسن استغلال هذه المقدرات بما يساهم في تحقيق التنمية الحقيقية التي يحتاجها.

مـن هـنا كانـت فكرة هذا البحث حول مدى مساهمة النظام المحاسبي الحكومي في تحقيق التنمـية الاقتصـادية المنشـودة، والتي يمكن أن تكون فاعلة بتطوير هذا النظام وتحسينه بما يضـمن حماية الاستثمارات المتوقعة وزيادة كفاءة الموظفين وتحسين أدائهم، وحسن استغلال الموارد الاقتصادية والبشرية المتاحة.

ولمـا كانت وزارة المالية الفلسطينية قد دأبت على تطبيق الأساس النقدي مع تحديد المستندات والسجلات المالية الواجبة الاستخدام لتحقيق تطبيق هذا الأساس في كافة القطاعات الحكومية،

هـذا إلى جانب وضع القوانين واللوائح المالية الداعمة والموضحة لآليات تطبيق هذا النظام، تبقى إمكانية الحكم على مدى كفاءة وفاعلية البرامج والأنشطة الحكومية، وكذلك كفاءة وفاعلية العناصـر البشـرية العاملة في تطبيق هذا النظام بعيدة عن المساءلة لعدم مواكبة النظام نفسه للتطورات الاقتصادية والمالية المتسارعة في العالم.

خاصـة إذا ما علمنا أن السلطة الفلسطينية تواكب الآن مراحل سياسية واقتصادية واجتماعية جديـدة وفـي غاية الأهمية ناتجة عن الانسحاب الإسرائيلي من قطاع غزة وبعض أجزاء من الضفة الغربية.



لذلـك تعتـبر المحاسـبة الحكومية المطبقة في المؤسسات الحكومية الفلسطينية من النوع التقليدي الذي يهتم بالرقابة الداخلية على أنشطة الوحدات الحكومية، ومدى التزام هذه الوحدات بتنفـيذ القوانيـن والتشـريعات الحكومية، والتي تؤدي في النهاية إلى تقليل احتمالات الغش والخطأ.

وقـد ترتـب على ذلك وجود اختلاف كبير بين القوائم المالية المعدة وفقا للنظام المحاسبي الحكومـي فـي فلسطين والقوائم المعدة في الوحدات الاقتصادية الهادفة إلى تحقيق الأرباح، إضـافة إلـى أن الاهتمام بقراءة القوائم المالية الحكومية أقل بكثير من الاهتمام بقراءة القوائم المالـية في الوحدات الاقتصادية الهادفة إلى تحقيق أرباح، وقد قامت وزارة المالية الفلسطينية بوضـع العديـد مـن الآليات لزيادة كفاءة تطبيق هذا النظام في محاولة للقضاء على مواطن الضـعف في تطبيقه، ولكن بالرغم من ذلك بقيت إمكانية قياس كفاءة هذه الوحدات الحكومية وكذلك قياس تكلفة أنشطتها المختلفة متعذرة في ظل تطبيق هذا النظام.

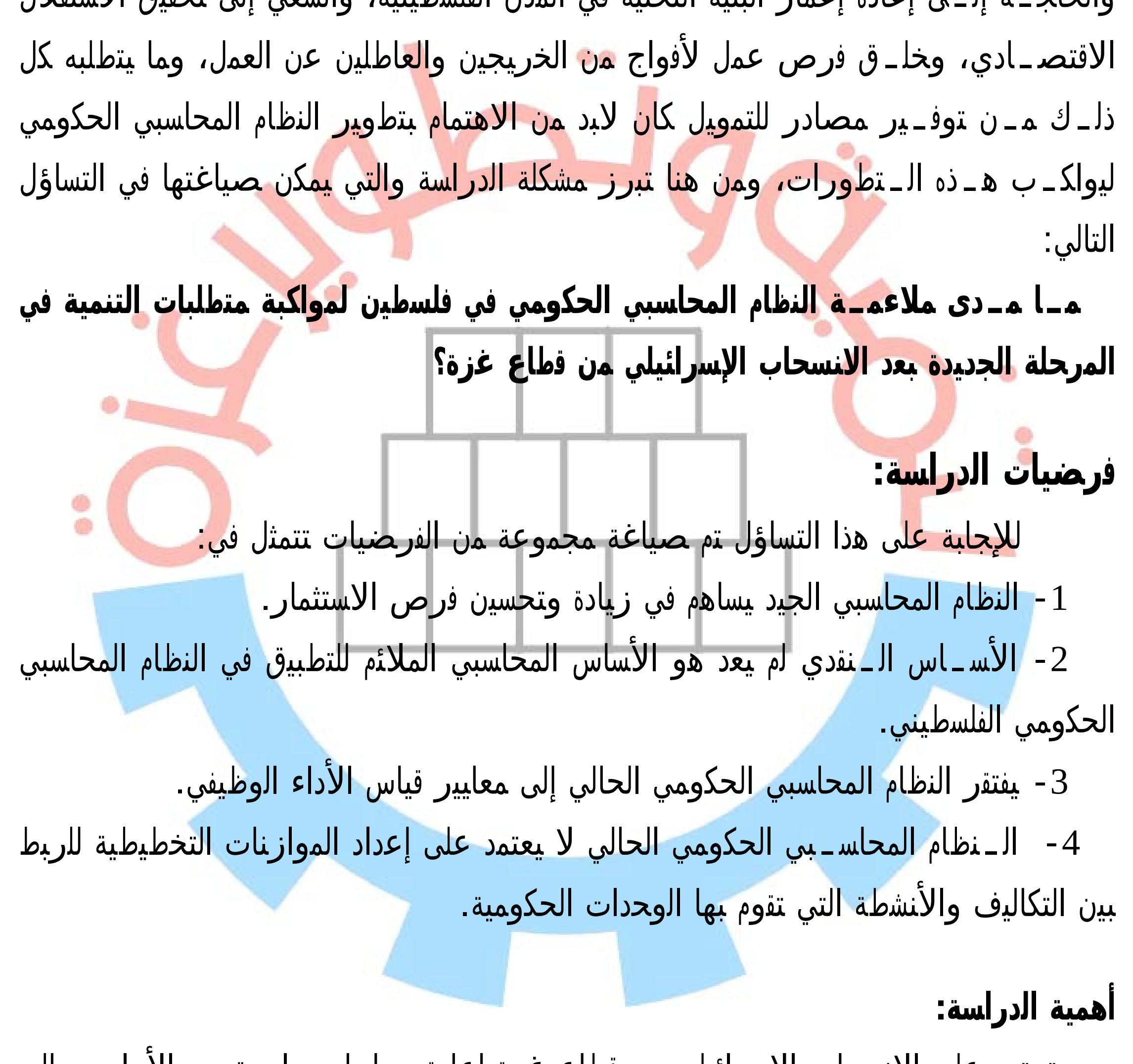
وقد أكدت أهم منظمة دولية على الحاجة إلى تطوير حسابات الموازنة وذلك على لسان الأمين العام المساعد لهيئة الأمم المتحدة لقسم التعاون الفني في إحدى حلقات العمل التي نظمتها الأمم المـتحدة عندما أشار إلى أن نظم الموازنة الحكومية لاقت في السنوات الأخيرة عناية خاصة فـي العديـد مـن دول العالم باعتبارها أداة رئيسة للإدارة ووسيلة فعالة لتخصيص الموارد المـتاحة لتنفيذ البرامج والمشروعات التي تسعى الحكومات إلى تنفيذها، وقد اتجه عددا كبيرا من الدول النامية نحو تطوير نظم الموازنة فيها.

ولذلك كانت الدعوة للاهتمام بتطوير النظام المحاسبي الحكومي في فلسطين.

مشكلة الدراسة:

فـي ظل الظروف الجديدة التي تعيشها الأراضي الفلسطينية، وما تتطلبه هذه المرحلة مـن مزيد من الانفتاح على العالم اقتصاديا وسياسيا، وفتح الباب أمام الاستثمارات الخارجية، والحاجـة إلـى إعادة إعمار البنية التحتية في المدن الفلسطينية، والسعي إلى تحقيق الاستقلال الاقتصـادي، وخلـق فرص عمل لأفواج من الخريجين والعاطلين عن العمل، وما يتطلبه كل ذلـك مـن توفـير مصادر للتمويل كان لابد من الاهتمام بتطوير النظام المحاسبي الحكومي ليواكـب هـذه الـتطورات، ومن هنا تبرز مشكلة الدراسة والتي يمكن صياغتها في التساؤل التالي:

مـا مـدى ملاءمـة النظام المحاسبي الحكومي في فلسطين لمواكبة متطلبات التنمية في المرحلة الجديدة بعد الانسحاب الإسرائيلي من قطاع غزة؟



فرضيات الدراسة:

للإجابة على هذا التساؤل تم صياغة مجموعة من الفرضيات تتمثل في:

1- النظام المحاسبي الجيد يساهم في زيادة وتحسين فرص الاستثمار.

2- الأسـاس الـنقدي لم يعد هو الأساس المحاسبي الملائم للتطبيق في النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني.

3- يفتقر النظام المحاسبي الحكومي الحالي إلى معايير قياس الأداء الوظيفي.

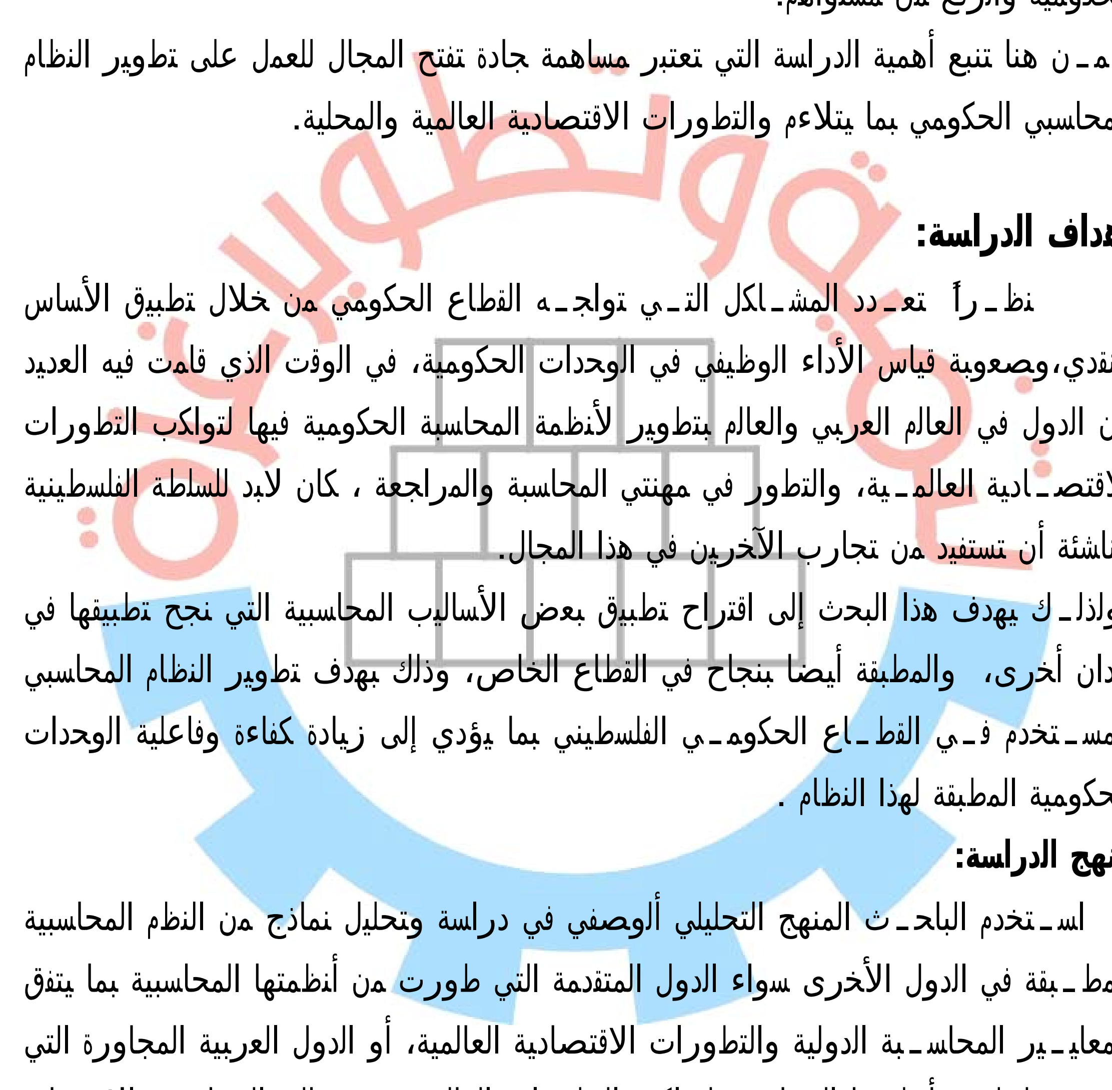
4- الـنظام المحاسـبي الحكومي الحالي لا يعتمد على إعداد الموازنات التخطيطية للربط بين التكاليف والأنشطة التي تقوم بها الوحدات الحكومية.

أهمية الدراسة:

ترتب على الانسحاب الإسرائيلي من قطاع غزة إعادة مساحات واسعة من الأراضي إلى السـلطة، ومـا قـد يترتب على ذلك من عودة آلاف من فلسطينيي المهجر، وزيادة معدلات الإنفـاق الحكومـي لمواجهـة هـذه الأوضاع الجديدة، مما يتطلب فتح مجال للاستثمارات الخارجية والبدء بتنفيذ العديد من المشاريع الاقتصادية، ومشاريع البنية التحتية التي تساهم في تحقيق الاستقرار الاقتصادي والاجتماعي.

في ظل هذه التطورات كان لابد من تطوير النظام المالي الفلسطيني ليواكب التطورات السياسية والاقتصادية ويكون بإمكانه ليس فقط تحقيق الرقابة الداخلية التي تحد من الغش والأخطاء، وإنما المساهمة في وضع الخطط التطويرية وتقييم أداء العاملين بالوحدات الحكومية والرفع من مستواهم.

من هنا تنبع أهمية الدراسة التي تعتبر مساهمة جادة تفتح المجال للعمل على تطوير النظام المحاسبي الحكومي بما يتلاءم والتطورات الاقتصادية العالمية والمحلية.



أهداف الدراسة:

نظراً تعدد المشاكل التي تواجهه القطاع الحكومي من خلال تطبيق الأساس النقدي،وصعوبة قياس الأداء الوظيفي في الوحدات الحكومية، في الوقت الذي قامت فيه العديد من الدول في العالم العربي والعالم بتطوير لأنظمة المحاسبة الحكومية فيها لتواكب التطورات الاقتصادية العالمية، والتطور في مهنتي المحاسبة والمراجعة ، كان لابد للسلطة الفلسطينية الناشئة أن تستفيد من تجارب الآخرين في هذا المجال.

ولذلك يهدف هذا البحث إلى اقتراح تطبيق بعض الأساليب المحاسبية التي نجح تطبيقها في بلدان أخرى، والمطبقة أيضا بنجاح في القطاع الخاص، وذلك بهدف تطوير النظام المحاسبي المستخدم في القطاع الحكومي الفلسطيني بما يؤدي إلى زيادة كفاءة وفاعلية الوحدات الحكومية المطبقة لهذا النظام .

منهج الدراسة:

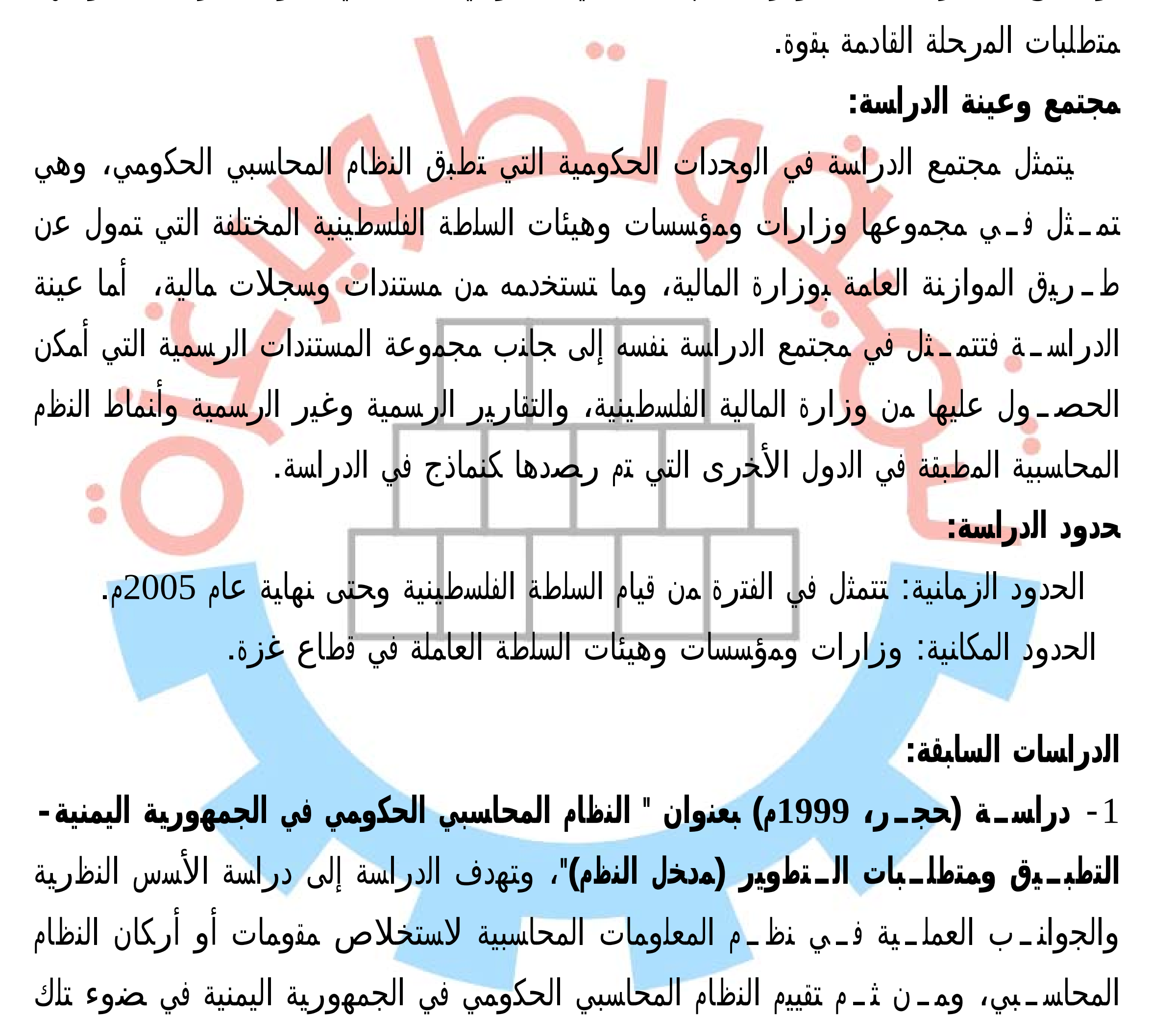
استخدم الباحث المنهج التحليلي ألوصفي في دراسة وتحليل نماذج من النظم المحاسبية المطبقة في الدول الأخرى سواء الدول المتقدمة التي طورت من أنظمتها المحاسبية بما يتفق ومعايير المحاسبة الدولية والتطورات الاقتصادية العالمية، أو الدول العربية المجاورة التي تسعي لتطوير أنظمتها المحاسبية لتواكب التطورات العالمية في مجالي المحاسبة والاقتصاد، كما قام بدراسة الواقع الفلسطيني بناء على التقارير المالية والاقتصادية الصادرة عن مؤسسات رسمية وغير رسمية، هذا إلى جانب أن الباحث عمل مديرا عاما مساعدا للشئون المالية في إحدى مؤسسات السلطة الفلسطينية، ومن خلال طبيعة عمله اللصيقة بوزارة المالية ونظامها

المحاسبي أمكنه التعرف على مواطن ضعف النظام المحاسبي المطبق في مؤسسات السلطة الفلسطينية.

ومن هنا جاءت تجربة الباحث في ظل التطورات الجديدة على الساحة الفلسطينية للسعي لوضع مقترحات لتطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني ليكون قادرا على مواجهة متطلبات المرحلة القادمة بقوة.

مجتمع وعينة الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة في الوحدات الحكومية التي تطبق النظام المحاسبي الحكومي، وهي تمثل في مجموعها وزارات ومؤسسات وهيئات السلطة الفلسطينية المختلفة التي تمول عن طريق الموازنة العامة بوزارة المالية، وما تستخدمه من مستندات وسجلات مالية، أما عينة الدراسة فتتمثل في مجتمع الدراسة نفسه إلى جانب مجموعة المستندات الرسمية التي أمكن الحصول عليها من وزارة المالية الفلسطينية، والتقارير الرسمية وغير الرسمية وأنماط النظم المحاسبية المطبقة في الدول الأخرى التي تم رصدها كنماذج في الدراسة.



حدود الدراسة:

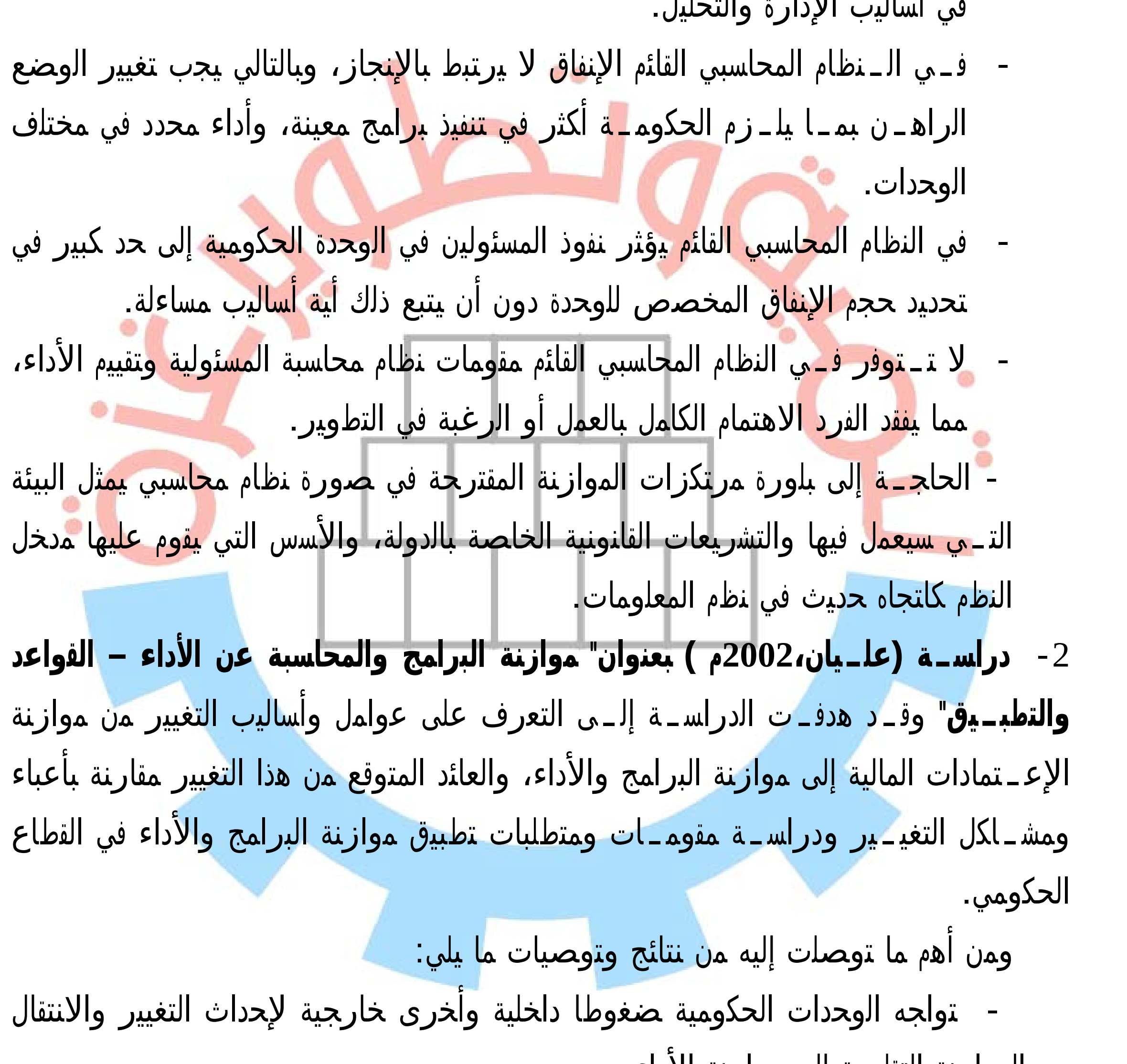
الحدود الزمانية: تتمثل في الفترة من قيام السلطة الفلسطينية وحتى نهاية عام 2005م.

الحدود المكانية: وزارات ومؤسسات وهيئات السلطة العاملة في قطاع غزة.

الدراسات السابقة:

1- **دراسة (حجر، 1999م) بعنوان " النظام المحاسبي الحكومي في الجمهورية اليمنية- التطبيق ومتطلبات التطوير (مدخل النظم)"**، وتهدف الدراسة إلى دراسة الأسس النظرية والجوانب العملية في نظم المعلومات المحاسبية لاستخلاص مقومات أو أركان النظام المحاسبي، ومن ثم تقييم النظام المحاسبي الحكومي في الجمهورية اليمنية في ضوء تلك المقومات، كما تهدف إلى صياغة إطار مقترح لتطوير النظام المحاسبي الحكومي في ضوء مقومات النظام، وبما يتناسب ومفاهيم الموازنات والبيئة اليمنية، ومتطلبات توجه القيادة السياسية نحو الإصلاح المالي والإداري.

وأهم ما توصلت إليه الدراسة من نتائج وتوصيات:



- إن الاسـتمرار فـي تطبـيق الـنظام المحاسبي الحكومي الراهن وعدم إدخال نظام المحاسبة الإدارية سوف يؤدي إلى الجمود في عقلية الكوادر البشرية التي تتعامل مع ذلك النظام إما كمشغل له أو كمستخدم لمخرجاته، ويحد من متابعة التطورات الجديدة في أساليب الإدارة والتحليل.
- فـي الـنظام المحاسبي القائم الإنفاق لا يرتبط بالإنجاز، وبالتالي يجب تغيير الوضع الراهـن بمـا يلـزم الحكومـة أكثر في تنفيذ برامج معينة، وأداء محدد في مختلف الوحدات.
- في النظام المحاسبي القائم يؤثر نفوذ المسئولين في الوحدة الحكومية إلى حد كبير في تحديد حجم الإنفاق المخصص للوحدة دون أن يتبع ذلك أية أساليب مساءلة.
- لا تـتوفر فـي النظام المحاسبي القائم مقومات نظام محاسبة المسئولية وتقييم الأداء، مما يفقد الفرد الاهتمام الكامل بالعمل أو الرغبة في التطوير.
- الحاجـة إلى بلورة مرتكزات الموازنة المقترحة في صورة نظام محاسبي يمثل البيئة التـي سيعمل فيها والتشريعات القانونية الخاصة بالدولة، والأسس التي يقوم عليها مدخل النظم كاتجاه حديث في نظم المعلومات.

2- **دراسـة (علـيان،2002م) بعنوان" موازنة البرامج والمحاسبة عن الأداء – القواعد والتطبـيق"** وقـد هدفـت الدراسـة إلـى التعرف على عوامل وأساليب التغيير من موازنة الإعـتمادات المالية إلى موازنة البرامج والأداء، والعائد المتوقع من هذا التغيير مقارنة بأعباء ومشـاكل التغيـير ودراسـة مقومـات ومتطلبات تطبيق موازنة البرامج والأداء في القطاع الحكومي.

ومن أهم ما توصلت إليه من نتائج وتوصيات ما يلي:

- تواجه الوحدات الحكومية ضغوطا داخلية وأخرى خارجية لإحداث التغيير والانتقال من الموازنة التقليدية إلى موازنة الأداء.
- تحقيق ما يعرف بنظام دعم وتحسين الأداء من خلال وجود نظام للتغذية العكسية.
- توافـر آلـية واضـحة لضـمان نجاح تطبيق موازنة الأداء من خلال تحديد أدوار الإدارات والأقسام المختلفة.

- تطبيق نظام موضوعي وعادل للحوافز يتسق وبرامج الأداء المحددة لإمكانية مقارنة النتائج المحققة بالخطة وبمعدلات الأداء المرسومة.

3- **دراسـة (الصعيدي، 2002م) بعنوان " تطوير كفاءة وفعالية نظرية الأموال المخصصة لأغراض الرقابة وتقييم الأداء"** ، وقد هدفت الدراسة إلى :

- إبـراز المفهوم الموضوعي للمال المخصص، ومدى خضوع نظرية الأموال المخصصة لمفاهيم النظرية المحاسبية من خلال تحليل إطار هده النظرية.
- توضـيح أوجـه القصـور فـي نظرية الأموال المخصصة كنظام معلومات محاسبية وإدارية.
- شرح دورة النشاط الاقتصادي الحكومي كنظام معلومات مع تحديد مقومات هذا النظام ، وأهداف وعوامل نجاحه.
- توضيح كيفية الموازنة بين الموارد الاقتصادية المتاحة، واستخدام تلك الموارد في أوجه النشاط المختلفة.
- اقـتراح منهج لتطوير ورفع كفاءة وفعالية نظرية الأموال المخصصة ، وطرح مجموعة من الأساليب للاسترشاد بها لتحقيق هذا الهدف.

وأهم ما توصلت إليه الدراسة من نتائج وتوصيات :

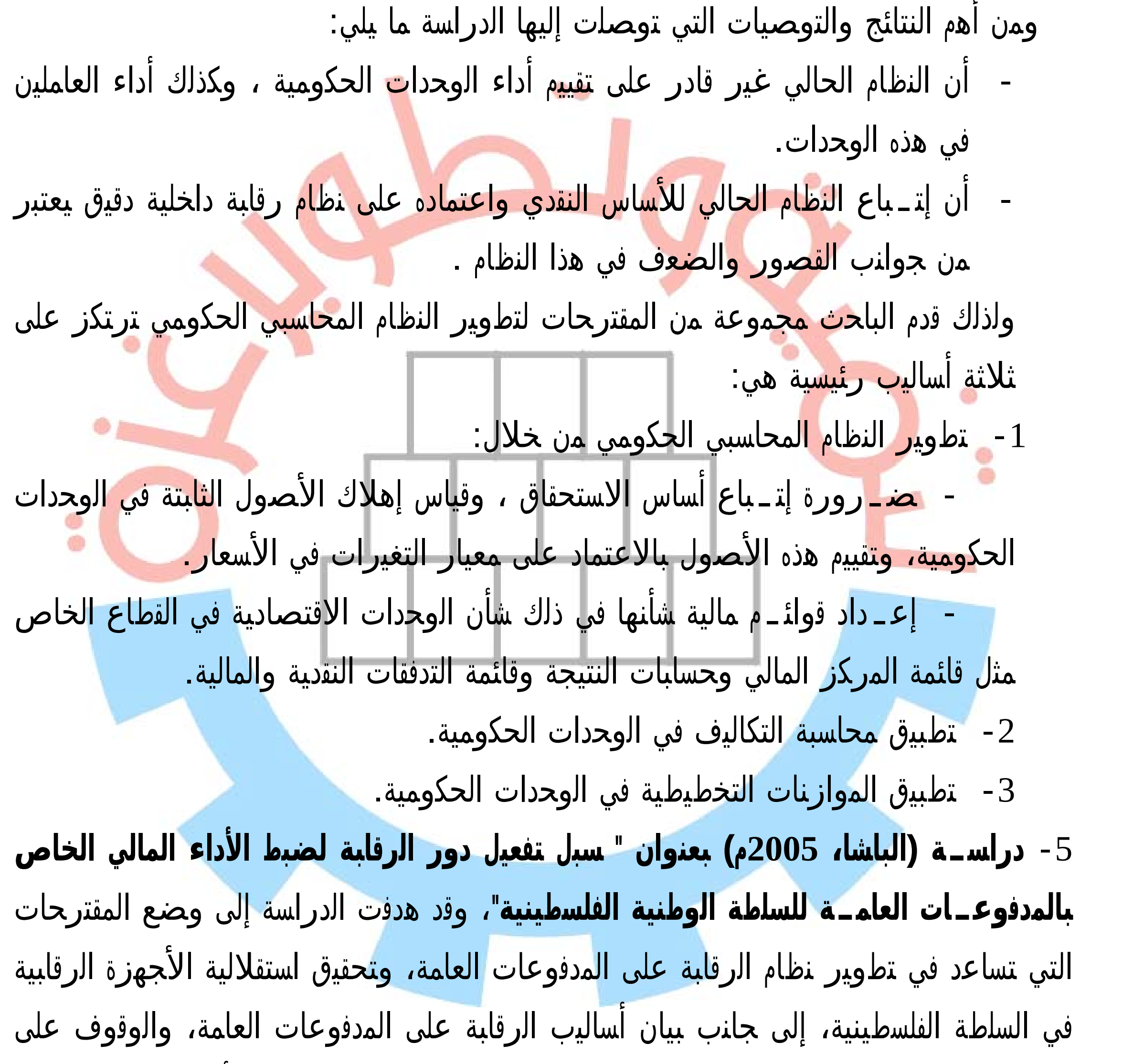
- هناك ارتباطا وثيقا بين المفاهيم المحاسبية العامة طبقا لنظرية المحاسبة، وبين مفاهيم نظرية الأموال المخصصة.
- بالـرغم مما وجه لنظرية الأموال المخصصة من انتقادات وقصور كنظام معلومات إلا أنها تبقى الإطار الملائم والوحيد القابل للتطوير طبقا لمفاهيم النظرية العامة للنظم كنظام معلومات للنشاط الحكومي.
- إن تفسـير دورة النشـاط الحكومي في الوحدات الإدارية غير الهادفة للربح تعتبر نقطة البدء في منهج التطوير المقترح لنظرية الأموال المخصصة.

4- **دراسـة (نـداء،2002م) بعنوان" تطوير النظام المحاسبي الحكومي في جمهورية مصر العربـية ليتمشى مع موازنة البرامج والأداء"** ، وقد هدفت الدراسة إلى اقتراح تطبيق بعض الأسـاليب المحاسبية المستخدمة في النظم المحاسبية المطبقة في القطاع الخاص والتي أثبتت

كفاءتهـا وفاعليـتها في القطاع الحكومي، وذلك بهدف تطوير النظام المحاسبي المستخدم في القطـاع الحكومـي في جمهورية مصر العربية بحيث يمكن أن يؤدي دورا كبيرا في تحسين كفاءة وفاعلية الوحدات الحكومية.

ومن أهم النتائج والتوصيات التي توصلت إليها الدراسة ما يلي:

- أن النظام الحالي غير قادر على تقييم أداء الوحدات الحكومية ، وكذلك أداء العاملين في هذه الوحدات.
- أن إتـباع النظام الحالي للأساس النقدي واعتماده على نظام رقابة داخلية دقيق يعتبر من جوانب القصور والضعف في هذا النظام .



ولذلك قدم الباحث مجموعة من المقترحات لتطوير النظام المحاسبي الحكومي ترتكز على ثلاثة أساليب رئيسية هي:

1- تطوير النظام المحاسبي الحكومي من خلال:

- ضـرورة إتـباع أساس الاستحقاق ، وقياس إهلاك الأصول الثابتة في الوحدات الحكومية، وتقييم هذه الأصول بالاعتماد على معيار التغيرات في الأسعار.
- إعـداد قوائـم مالية شأنها في ذلك شأن الوحدات الاقتصادية في القطاع الخاص مثل قائمة المركز المالي وحسابات النتيجة وقائمة التدفقات النقدية والمالية.

2- تطبيق محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية.

3- تطبيق الموازنات التخطيطية في الوحدات الحكومية.

5- **دراسـة (الباشا، 2005م) بعنوان " سبل تفعيل دور الرقابة لضبط الأداء المالي الخاص بالمدفوعـات العامـة للسلطة الوطنية الفلسطينية"**، وقد هدفت الدراسة إلى وضع المقترحات التي تساعد في تطوير نظام الرقابة على المدفوعات العامة، وتحقيق استقلالية الأجهزة الرقابية في السلطة الفلسطينية، إلى جانب بيان أساليب الرقابة على المدفوعات العامة، والوقوف على الانحرافات التي قد تحدث من خلال التطبيق الفعلي للموازنة العامة، وبيان أسبابها وتحليلها.

ومن أهم ما توصلت إليه من نتائج وتوصيات ما يلي:

1- الحاجة إلى تفعيل دور الموازنة كأداة للرقابة على النفقات العامة.

2- عـدم الاهـتمام بالانحـرافات الناتجة عن تنفيذ الموازنة، وعدم وجود معايير تحدد الأهمية النسبية لهذه الانحرافات.

3- بقاء سلف النفقات الجارية مفتوحة دون إقفال لفترات طويلة بعد نهاية السنة المالية.

4- عـدم توثـيق إجراءات الإنفاق الحكومي وزيادة عدد هذه الإجراءات بشكل كبير مما يعرقل عمليات الصرف.

5- الحاجـة إلى الاهتمام بالنظام المحاسبي المحوسب لتفعيل الرقابة على المدفوعات العامة وتقليل الأخطاء من خلال إنشاء قسم خاص برقابة تطبيقات الحاسوب للتأكد من صحة عمليات التشغيل ومدى ملاءمتها لأنظمة الرقابة الموجودة..

6- إنشـاء قسـم في دائرة الموازنة يعنى بدراسة انحرافات تنفيذ الموازنة وتحديد أسبابها ، وتقديم التوصيات اللازمة بذلك.

7- تشـكيل لجنة لوضع مقترحات لتطوير الموازنة العامة للسلطة، والبدء بالتطبيق التدريجي لموازنة البرامج والأداء.

النظام المحاسبي الحكومي:

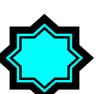
فـيما يلـي بعض المفاهيم والخصائص والأهداف المرتبطة بالنظام المحاسبي الحكومي التـي يساعد فهمها على قراءة واقع النظام المحاسبي الحكومي في مؤسسات السلطة الوطنية الفلسطينية، وما يرتبط به من أداء حكومي :-

- **مفهوم النظام المحاسبي:-**

يعـرف الـنظام المحاسـبي بأنه " مجموعة من الطرق والإجراءات والتعليمات المحاسبية المناسبة، تستخدم مجموعة من المستندات والسجلات المحاسبية بهدف حماية موجودات الحكومة، وتقديـم البـيانات المالية الدقيقة ضمن تقارير وقوائم مالية تعكس نتائج النشاط الحكومي"(حجازي، 1995م، ص 197).

وقـد عـرف الاتحـاد الدولـي للمحاسبين النظام المحاسبي بأنه " سلسلة من المهمات والقيود المحاسـبية لمنشأة ما، والتي تعالج معاملاتها بواسطة مسك السجلات المالية" (المعايير الدولية للمراجعة، 1998م، ص 118)، ومن هذه التعريفات يتضح أن هناك ثلاثة عناصر يرتكز عليها النظام المحاسبي هي:

- المسـتندات المالـية: ويعبر عنها بمدخلات النظام المحاسبي وهي تمثل المرحلة الأولي لهذا النظام.



- السـجلات المالية: ويعبر عنها بالعملية المحاسبية أو عملية المعالجة والتشغيل وهي المرحلة الثانية من مراحل النظام المحاسبي.
- الـتقارير والقوائم المالية: ويعبر عنها بمخرجات النظام المحاسبي وتمثل المرحلة الثالثة من مراحل النظام المحاسبي.

- **أهداف النظام المحاسبي الحكومي:-**

يهـدف النظام المحاسبي الحكومي إلى تحقيق العديد من الأهداف التي تتمثل في **(** الأمم المتحدة،1970 ، ص12-13،United Nations **)**:

- تقديم البيانات اللازمة عن جميع العمليات المالية المترتبة علي أنظمة الحكومة المختلفة.
- تمكيـن أجهزة الرقابة الداخلية والخارجية من القيام بمهامها، وتطبيق الرقابة الإدارية الفعالة على الأموال العامة للحفاظ على الموجودات.
- تقيـيم أداء الحكومـة بما يساهم في اتخاذ القرارات المناسبة، وذلك من خلال تقديم البيانات اللازمة لتوضيح النتائج الاقتصادية والمالية المترتبة على أنشطة الحكومة.
- المساهمة في خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية وإعداد الحسابات القومية من خلال توفير البيانات اللازمة للتحليل الاقتصادي.
- يعتـبر أداة السـلطة التنفيذية لمتابعة تنفيذ الموازنة العامة للدولة ومعالجة الانحرافات حال وقوعها.
- يوفـر سجلاً تاريخياً متكاملاً لكافة الأحداث الاقتصادية التي قامت بها الحكومة ومؤسساتها المختلفة بحيث يمكن الرجوع إليه عند الضرورة.
- يمثل شبكة الاتصال الرئيسية والرسمية بين الجهاز التنفيذي وأجهزة الرقابة الخارجية وعلى رأسها السلطة التشريعية.
- يمثل النظام الموحد للمعلومات الذي تلتزم به المؤسسات الحكومية كافة.

- **خصائص النظام المحاسبي الحكومي الفعال:**

إن تحقـيق أهـداف الـنظام المحاسبي الحكومي بكفاءة وفعالية تتطلب أن تتوفر فيه عدة خصائص تتمثل في (حجازي، 1995م، ص 200):-

- أن يكـون الـنظام المحاسـبي مـتطابقاً مع النصوص الدستورية والقانونية والتشريعات الأخرى.
- أن تتفق تصنيفات النظام المحاسبي مع تصنيفات الموازنة العامة.
- أن تـنظم الحسابات بطريقة تعبر بوضوح عن الأغراض التي من أجلها حصلت وأنفقت الأموال العامة.
- أن يكون للنظام المحاسبي القدرة على الإفصاح الكامل عن المركز المالي للدولة.
- أن يكـون للنظام المحاسبي القدرة على بيان مدي التزام السلطة التنفيذية بمختلف وحداتها الإدارية بالقوانين والأنظمة.
- أن يكـون لا ـنظام المحاسـبي الحكومي هيكل تنظيمي يوضح طريقة ارتباط المؤسسات الحكومية بالسلطة المالية المركزية، وكيفية التعامل فيما بينها.
- الحاجة إلى تطوير الأساس المحاسبي المطبق في المحاسبة الحكومية (عـبد الخالق، 1993م، ص 106).
- ضـرورة استخدام نظم المعلومات ومحاسبة التكاليف في النظام المحاسبي الحكومي (جمعة، 1985م، ص 269).

فـإذا ما توفر ت هذه الخصائص للنظام المحاسبي الحكومي مع وضوح أهداف هذا النظام فإنه يسهم بشكل كبير في تحقيق رقابة فعالة على المؤسسات الحكومية.

- **النظم المحاسبية في ظل التقنية الحديثة:**

إن الـثورة التكنولوجـية التـي يشـهدها العـالم اليوم في مجال الاتصالات وتقنية المعلومـات أثـرت علـى العمل الرقابي، فأدت إلى تطور وازدياد أهميته مما دفع بكثير من معـاهد المحاسـبة إلـى وضع إطار إرشادي لمراجعة نظم المعلومات الإلكترونية التي يفوق الـتطور المـتلاحق فيها التطور في أساليب الرقابة، هذا بالرغم من جهود المنظمات المهنية الساعية لتطوير أساليب الرقابة لمواجهة التطور في تكنولوجيا المعلومات.

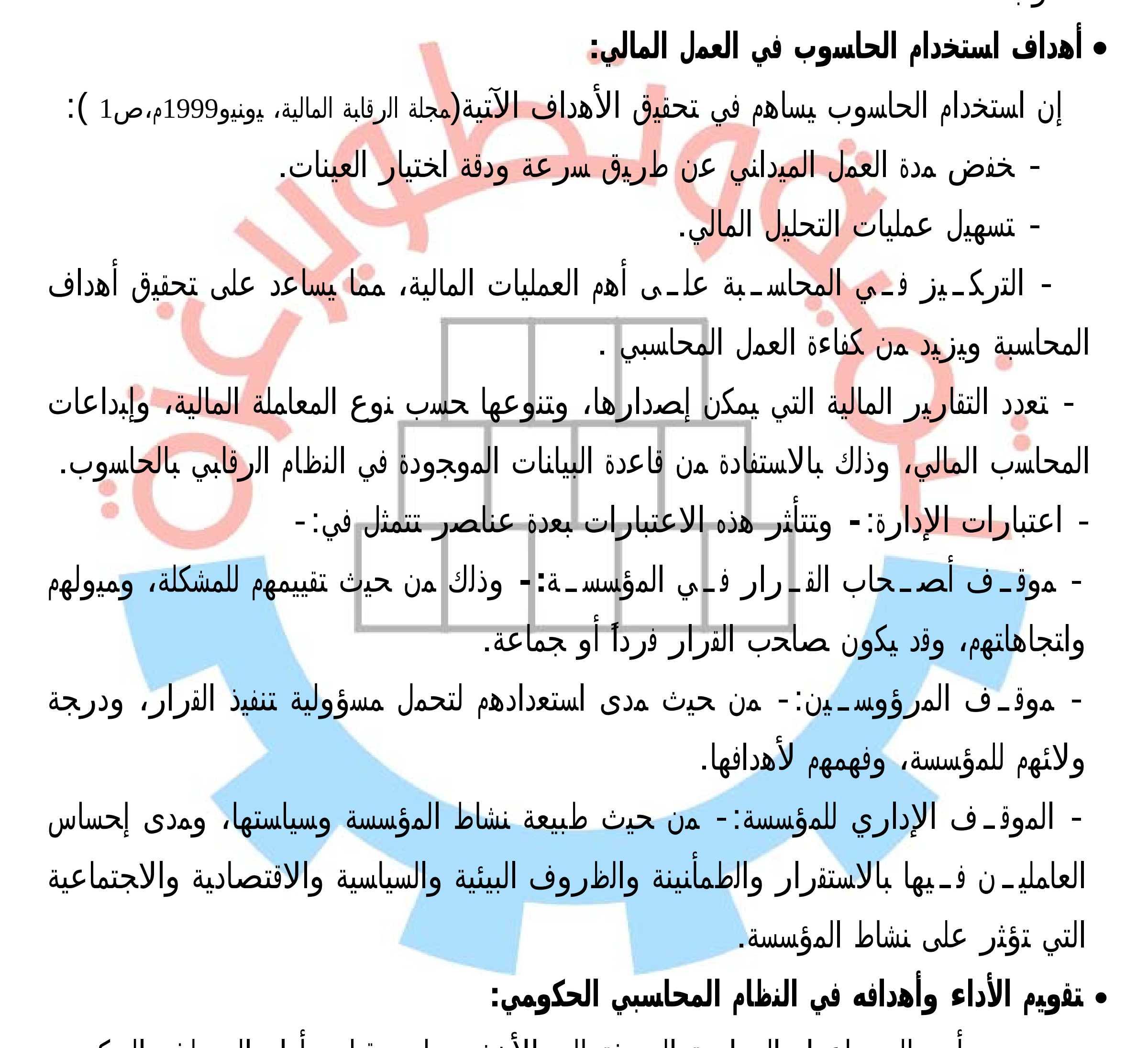
ولمـا كانـت التجارة الإلكترونية التي تعتبر منهجاً حديثاً لأداء الأعمال التجارية باستخدام شـبكات الاتصالات، وتكنولوجيا المعلومات تتميز بعدم وجود وثائق ورقية متبادلة في إجراء وتنفـيذ المعاملات حيث يتم من خلال إرسال كافة الوثائق إلكترونياً ودون استخدام الورق، " إضافة إلى أنها فتحت الباب لظهور مفهوم جديد يدعى " الحكومة الإلكترونية "، وهو نظام يتم

بمقتضاه تحويل المعاملات الحكومية مع المؤسسات والمواطنين إلى صورة إلكترونية، وهو ما يـتزايد الاتجـاه للأخـذ به مستقبلاً " (مجلة الرقابة المالية، ديسمبر 2000م، ص17). وهذا يتطلـب وجـود نظـام محاسبي محوسب، ووجود عناصر بشرية مدربة قادرة على استعمال الحاسوب.

- **أهداف استخدام الحاسوب في العمل المالي:**

إن استخدام الحاسوب يساهم في تحقيق الأهداف الآتية(مجلة الرقابة المالية، يونيو1999م،ص1):

- خفض مدة العمل الميداني عن طريق سرعة ودقة اختيار العينات.
- تسهيل عمليات التحليل المالي.
- التركـيز فـي المحاسـبة علـى أهم العمليات المالية، مما يساعد على تحقيق أهداف المحاسبية ويزيد من كفاءة العمل المحاسبي .
- تعدد التقارير المالية التي يمكن إصدارها، وتنوعها حسب نوع المعاملة المالية، وإبداعات المحاسب المالي، وذلك بالاستفادة من قاعدة البيانات الموجودة في النظام الرقابي بالحاسوب.
- اعتبارات الإدارة:- وتتأثر هذه الاعتبارات بعدة عناصر تتمثل في:-
- موقـف أصـحاب القـرار فـي المؤسسـة:- وذلك من حيث تقييمهم للمشكلة، وميولهم واتجاهاتهم، وقد يكون صاحب القرار فرداً أو جماعة.
- موقـف المرؤوسـين:- من حيث مدى استعدادهم لتحمل مسؤولية تنفيذ القرار، ودرجة ولائهم للمؤسسة، وفهمهم لأهدافها.
- الموقـف الإداري للمؤسسة:- من حيث طبيعة نشاط المؤسسة وسياستها، ومدى إحساس العامليـن فـيها بالاستقرار والطمأنينة والظروف البيئية والسياسية والاقتصادية والاجتماعية التي تؤثر على نشاط المؤسسة.



- **تقويم الأداء وأهدافه في النظام المحاسبي الحكومي:**

تسـعى أسـاليب إعداد الموازنة الحديثة إلى الأخذ بمعايير قياس أداء الموظف الحكومي للحكـم علـى مدى كفاءة وفاعلية هذا الأداء من خلال ما يعرف برقابة الأداء أو تقويم الأداء، وهذه الأساليب لن يتأتى تطبيقها إلا في ظل وجود نظام محاسبي متطور يأخذ بهذه المعايير.

فقد عرفت لجنة الأدلة والمصطلحات التابعة للمجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسـبة **رقابة الأداء** بأنها " تقويم أنشطة هيئة ما للتحقق مما إذا كانت مواردها قد أديرت

بالصـورة التي روعيت فيها جوانب التوفير والكفاءة والفاعلية، ومن أن متطلبات المساءلة قد تمت الاستجابة لها بصورة معقولة " (مجلة الرقابة المالية، العدد 28، يونيو1996م، ص34).

كما وضع كثير من المختصين والأكاديميين تعريفات لرقابة الأداء نذكر منها:-

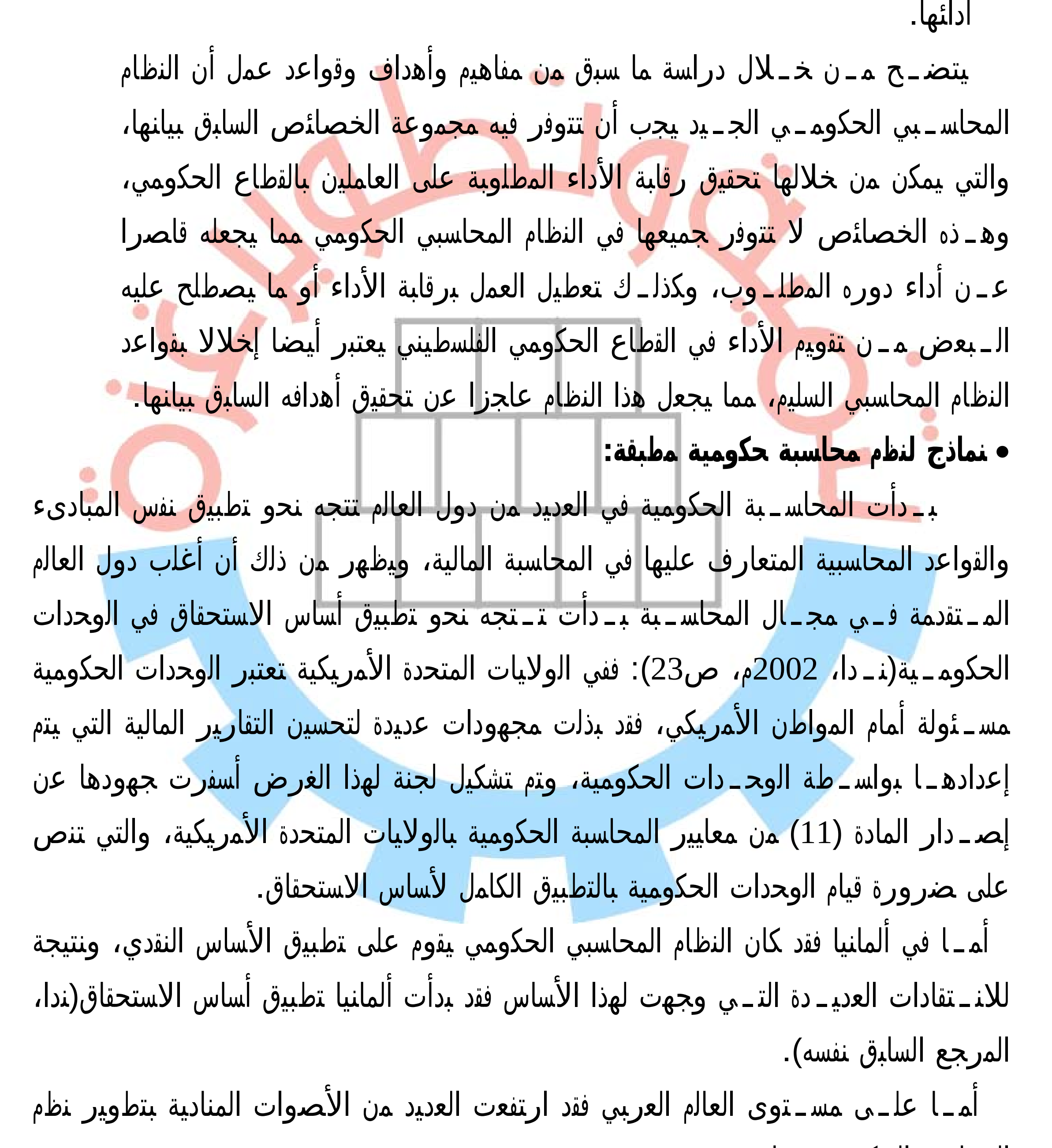
- " يقصـد بالـرقابة على الأداء الرقابة على استخدام المال (العام أو الخاص) علي أساس معايير الاقتصاد والكفاية والفعالية " (عبد الخالق، 1997/10م).
- " الـتأكد من مدي تحقيق النشاط الإداري للأهداف المقررة، أي التحق من أن ما يتم إنجازه هو مطابق لما تقرر في الخطة الموضوعة " (المنيف، 1980م، ص 158).
- " هي قياس وتصحيح أداء الأنشطة التي يقوم بها المرؤوسون للتأكد من أن أهداف المنظمة والخطط المعدة لبلوغها يجري تحقيقها (عمار، 1982م، ص 60).

ويهدف تقويم الأداء إلى تحسين وتطوير الأداء من خلال تحقيق مجموعة من الأهداف الفرعية تتمثل في(قلعاوي، 1998م،ص45):

1- تزويد السلطة العليا في المؤسسات بالمعلومات الموضوعية عن النتائج التي حققتها الإدارة التنفيذية لتمكين هذه السلطة من متابعة الإشراف وتطوير التوجيه.
2- ترشـيد عملـية التخطيط من خلال تزويد القائمين بالتخطيط بما يحتاجونه من بيانات موضوعية تساهم في تنمية وتطوير وتحسين مستوى وظيفة التخطيط.
3- ترشـيد القـرارات الإداريـة من خلال تزويد الإدارة بالبيانات التي تمكنها من رصد النشـاط ومتابعته خطوة بخطوة، وتزويدها بنتائج تقويم الأداء لجوانب هذا النشاط المختلفة، وسـبل تطويـره، وضمان حسن استخدام الموارد الإنسانية والمادية، ومعالجة تدني مستوى الكفاءة، وأسباب الهدر والإسراف في الموارد.
4- ترشـيد نظـم الرقابة الداخلية من خلال دراسة هذه النظم والإجراءات، ورصد نتائج تطبيقها.
5- تشـجيع تقويم الأداء الداخلي وتحسين وتطوير نظام المعلومات المتعلقة بإدارة النشاط ونتائجه.
6- التعرف على الأهمية الاقتصادية والاجتماعية للنشاط، وبيان مدى مساهمته في تحقيق الأهداف التنموية، وتحقيق النمو الاقتصادي، والتطور الاجتماعي.

7- إرساء مبدأ المساءلة المترتب علي التقويم الموضوعي للأداء، وقد أكدت بعض مؤتمرات الرقابة المالية العليا على أهمية وضرورة المساءلة في القطاع العام، ومؤسسات السلطة الفلسطينية بحاجة إلي الأخذ بهذه الأهداف وتطبيقها للنهوض بمستواها وتطوير أدائها.

يتضح من خلال دراسة ما سبق من مفاهيم وأهداف وقواعد عمل أن النظام المحاسبي الحكومي الجيد يجب أن تتوفر فيه مجموعة الخصائص السابق بيانها، والتي يمكن من خلالها تحقيق رقابة الأداء المطلوبة على العاملين بالقطاع الحكومي، وهذه الخصائص لا تتوفر جميعها في النظام المحاسبي الحكومي مما يجعله قاصرا عن أداء دوره المطلوب، وكذلك تعطيل العمل برقابة الأداء أو ما يصطلح عليه البعض من تقويم الأداء في القطاع الحكومي الفلسطيني يعتبر أيضا إخلالا بقواعد النظام المحاسبي السليم، مما يجعل هذا النظام عاجزا عن تحقيق أهدافه السابق بيانها.

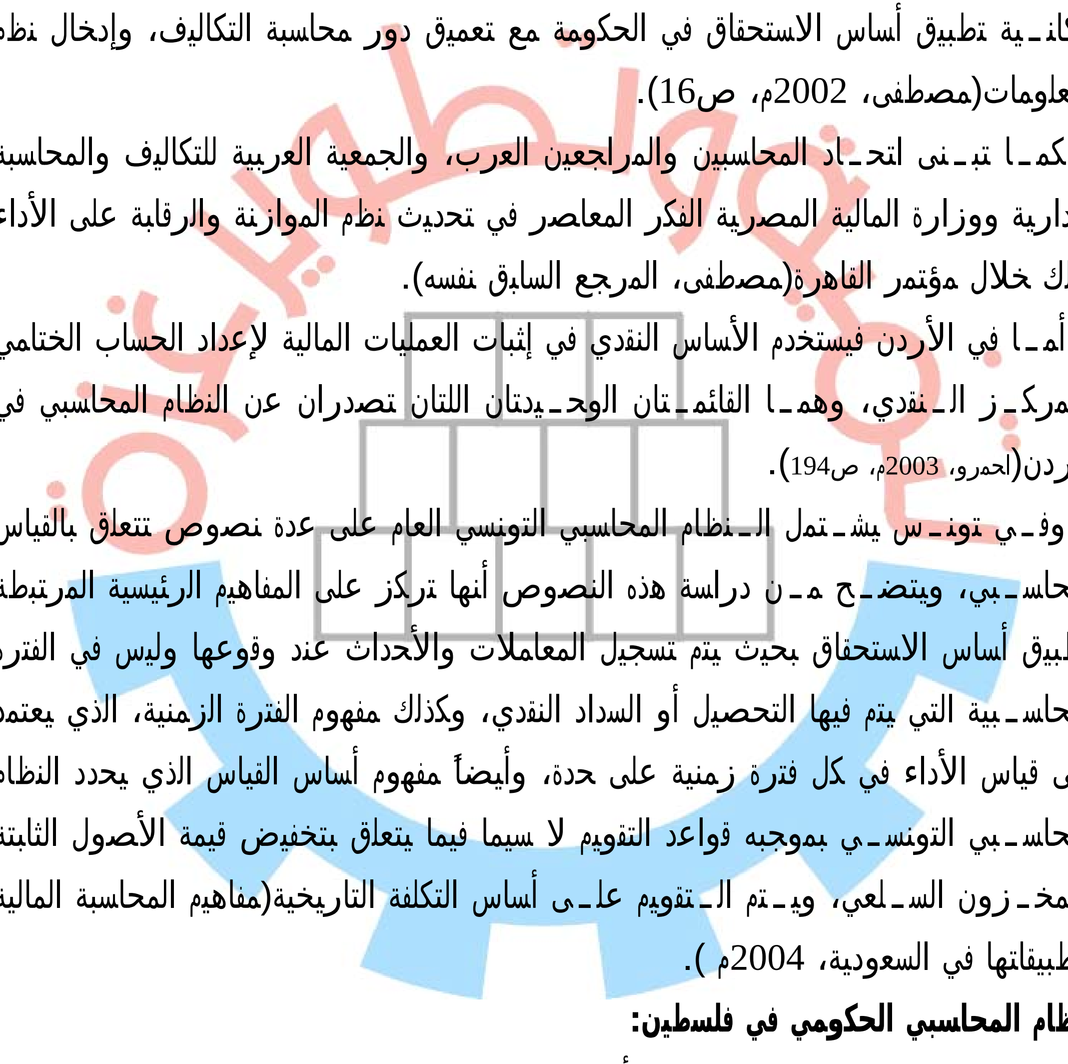


- **نماذج لنظم محاسبة حكومية مطبقة:**

بدأت المحاسبة الحكومية في العديد من دول العالم تتجه نحو تطبيق نفس المبادىء والقواعد المحاسبية المتعارف عليها في المحاسبة المالية، ويظهر من ذلك أن أغلب دول العالم المتقدمة في مجال المحاسبة بدأت تتجه نحو تطبيق أساس الاستحقاق في الوحدات الحكومية(ندا، 2002م، ص23): ففي الولايات المتحدة الأمريكية تعتبر الوحدات الحكومية مسئولة أمام المواطن الأمريكي، فقد بذلت مجهودات عديدة لتحسين التقارير المالية التي يتم إعدادها بواسطة الوحدات الحكومية، وتم تشكيل لجنة لهذا الغرض أسفرت جهودها عن إصدار المادة (11) من معايير المحاسبة الحكومية بالولايات المتحدة الأمريكية، والتي تنص على ضرورة قيام الوحدات الحكومية بالتطبيق الكامل لأساس الاستحقاق.

أما في ألمانيا فقد كان النظام المحاسبي الحكومي يقوم على تطبيق الأساس النقدي، ونتيجة للانتقادات العديدة التي وجهت لهذا الأساس فقد بدأت ألمانيا تطبيق أساس الاستحقاق(ندا، المرجع السابق نفسه).

أما على مستوى العالم العربي فقد ارتفعت العديد من الأصوات المنادية بتطوير نظم المحاسبة الحكومية فيها:



ففـي جمهورية مصر العربية تتبنى الحكومة حاليا فكر التحول من موازنات الإنفاق إلى موازنـات البرامج والمحاسبة عن الأداء، وذلك بغرض الاهتمام بالمخرجات والنتائج بدلا من الاهـتمام بالمدخلات، والرصد المنتظم للأداء قياسا بالأهداف الموضوعة، وتقييم الإنجاز من حيث الجودة الكلية، وقياس الزمن والكفاءة والفعالية في تحقيق الأهداف، هذا إلى جانب دراسة إمكانـية تطبيق أساس الاستحقاق في الحكومة مع تعميق دور محاسبة التكاليف، وإدخال نظم المعلومات(مصطفى، 2002م، ص16).

كمـا تبـنى اتحـاد المحاسبين والمراجعين العرب، والجمعية العربية للتكاليف والمحاسبة الإدارية ووزارة المالية المصرية الفكر المعاصر في تحديث نظم الموازنة والرقابة على الأداء وذلك خلال مؤتمر القاهرة(مصطفى، المرجع السابق نفسه).

أمـا في الأردن فيستخدم الأساس النقدي في إثبات العمليات المالية لإعداد الحساب الختامي والمركـز الـنقدي، وهمـا القائمـتان الوحـيدتان اللتان تصدران عن النظام المحاسبي في الأردن(احمرو، 2003م، ص194).

وفـي تونـس يشـتمل الـنظام المحاسبي التونسي العام على عدة نصوص تتعلق بالقياس المحاسـبي، ويتضـح مـن دراسة هذه النصوص أنها تركز على المفاهيم الرئيسية المرتبطة بتطبيق أساس الاستحقاق بحيث يتم تسجيل المعاملات والأحداث عند وقوعها وليس في الفترة المحاسـبية التي يتم فيها التحصيل أو السداد النقدي، وكذلك مفهوم الفترة الزمنية، الذي يعتمد على قياس الأداء في كل فترة زمنية على حدة، وأيضاً مفهوم أساس القياس الذي يحدد النظام المحاسـبي التونسـي بموجبه قواعد التقويم لا سيما فيما يتعلق بتخفيض قيمة الأصول الثابتة والمخـزون السـلعي، ويـتم الـتقويم علـى أساس التكلفة التاريخية(مفاهيم المحاسبة المالية وتطبيقاتها في السعودية، 2004م).

النظام المحاسبي الحكومي في فلسطين:

تولت السلطة الفلسطينية الحكم في أجزاء من الضفة الغربية وقطاع غزة في مايو 1994 م علـى إثـر توقـيع اتفاقيات أوسلو، وبدأت السلطة بإنشاء أطر إدارية تمثلت في العديد من الوزارات والمؤسسات الرسمية كان من أهمها وزارة المالية، ووزارة التخطيط، كما تم وضع نظـام إداري للضـرائب والجمـارك، إلا أن هـذه المؤسسات عانت من عدم وجود ضوابط وإجـراءات وقواعد عمل واضحة وملزمة، مما أضعف النظام المالي في السلطة الفلسطينية،

وقد لعبت مؤسسات دولية من أهمها البنك الدولي دوراً هاماً في دعم وتقوية مؤسسات السلطة وخاصة وزارة المالية من خلال وضع خطط لإصلاح نظامها المالي، وآلية إعداد وتنفيذ الموازنة، وكذلك نظامها الرقابي، وكان ذلك على مراحل خلال سنوات السلطة الماضية تتضح معالمها فيما يلي:

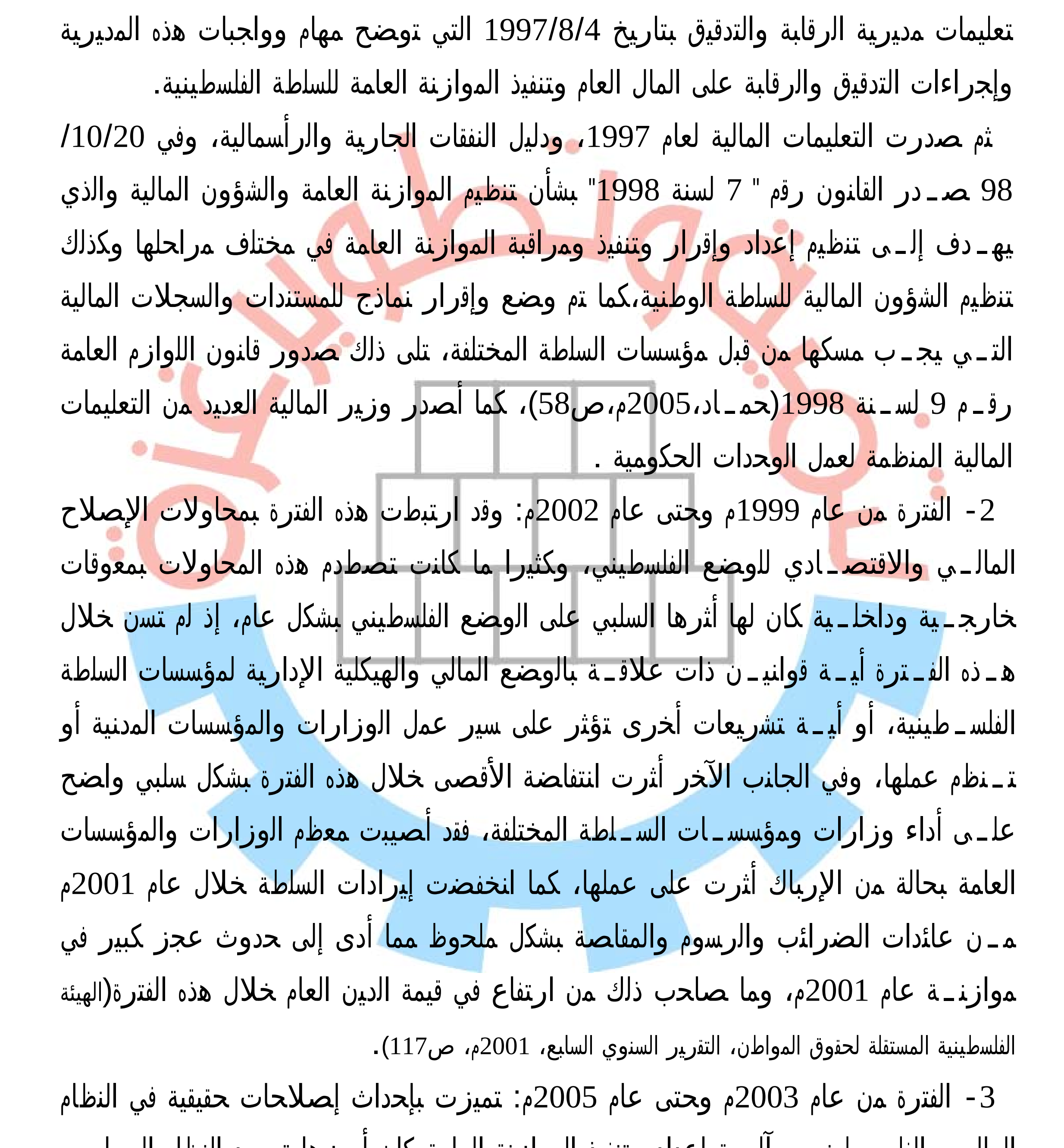
- **تطور تنظيم أداء الخدمات العامة:**

مر النظام المحاسبي الحكومي في فلسطين بمجموعة من التطورات التاريخية التي ساهمت في تنظيم أداء الخدمات العامة تمثلت في تطورات شكلية وموضوعية للموازنة العامة أبرزها منذ عام 1994م وحتى اقتراح وزارة المالية لمشروع موازنة عام 2006م، فقد كان إعداد الموازنة العامة في فلسطين لا يعتمد على تشريع مالي ينظم عمليات إعداد ومتابعة تنفيذ الموازنة العامة حتى قدوم السلطة الفلسطينية باستثناء ما كان وارداً من قوانين الإدارة المصرية أو الأردنية قبل 1967م، وفي فترة الاحتلال كانت الوحدات الحكومية تعتمد على مجموعة الأوامر العسكرية التي يصدرها الضباط العسكريون الإسرائيليون واللوائح والتعليمات المطبقة والمرتبطة في مجملها بالموازنة العامة في إسرائيل(حماد، 2005م، ص 58)، وفيما يلي تفصيل لمراحل تطور النظام المحاسبي الحكومي في فلسطين:

1- الفترة من 1994م وهي بداية قيام السلطة الفلسطينية في الأراضي الفلسطينية، وحتى عام 1998م:

يعتبر عام 1995م نقطة الانطلاق نحو العمل المؤسساتي الفلسطيني، حيث بدأت وزارة المالية العمل بنظام السلف المؤقتة، فكانت تقوم بإصدار سلف لمؤسسات السلطة المختلفة يتم الإنفاق منها على أن تغلق هذه السلف أولا بأول بموجب مستندات الصرف الأصلية(حماد، 2005م، ص58) ، وكثيرا ما كان يتأخر إقفال هذه السلف لفترات طويلة نتيجة عدم إلمام القائمين على مؤسسات السلطة الوطنية وكذلك كثير من العاملين بالإدارات المالية فيها بأصول العمل المالي الحكومي. وقد صدر خلال هذه المرحلة (عام 1995) بمصادقة الرئيس الفلسطيني قرار رقم " 147 " لسنة 1995م، والذي يعتبر من أولى القرارات التي صدرت عن السلطة الفلسطينية لتنظيم وضبط الموازنة العامة.

وفي عامي 1997م، 1998م أصدرت السلطة العديد من التعليمات المالية والتعاميم والقوانين المنظمة للعمل المالي في مؤسسات السلطة الفلسطينية، وبدأت وزارة المالية في الاستعانة

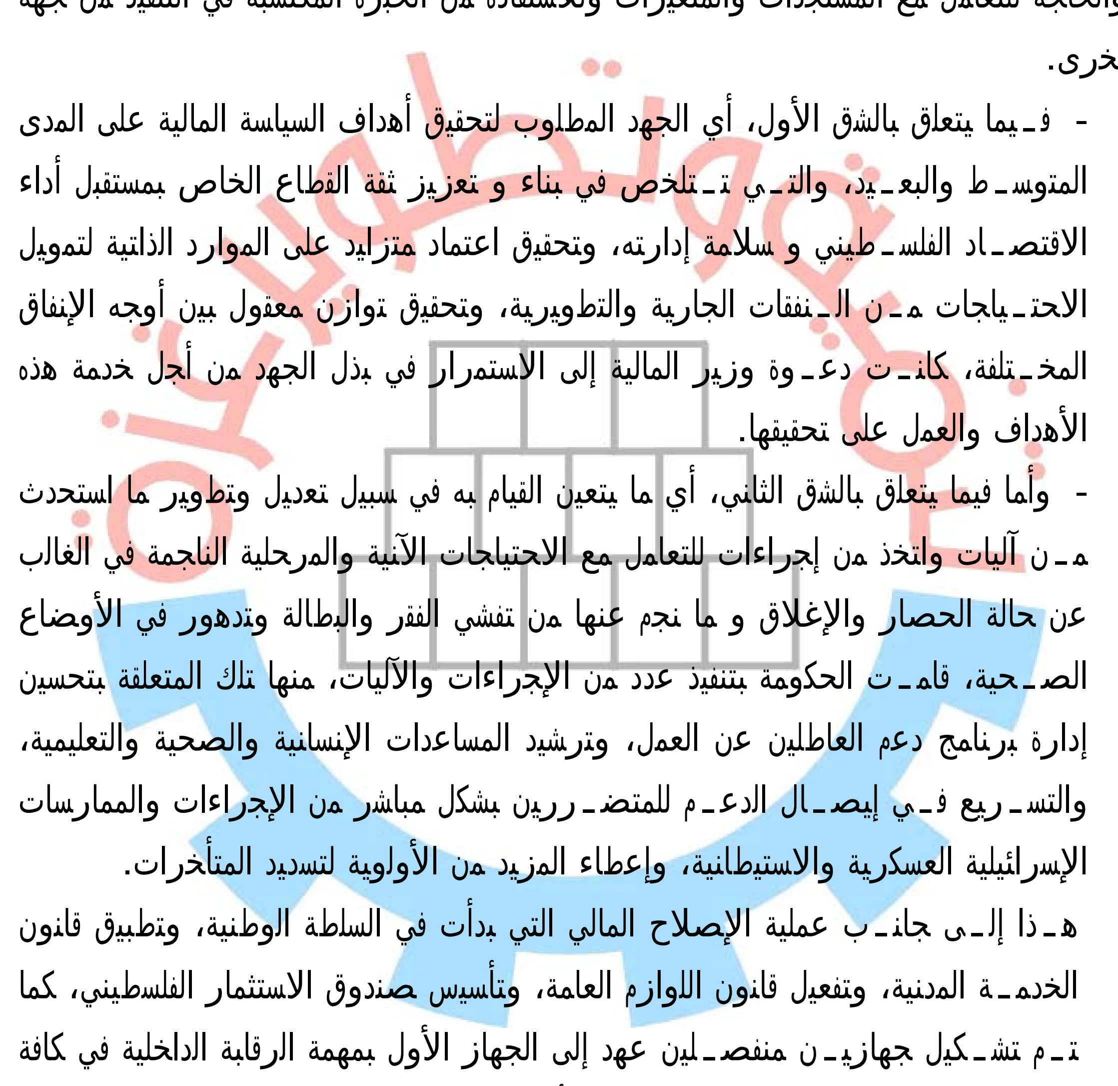


بخـبرات خارجـية لإرساء قواعد نظام مالي حكومي فلسطيني ينظم العمل المالي بمؤسسات السـلطة، ويضـع الضـوابط اللازمـة للرقابة على الإيرادات والنفقات الحكومية، فصدرت تعليمات مديرية الرقابة والتدقيق بتاريخ 1997/8/4 التي توضح مهام وواجبات هذه المديرية وإجراءات التدقيق والرقابة على المال العام وتنفيذ الموازنة العامة للسلطة الفلسطينية.

ثم صدرت التعليمات المالية لعام 1997، ودليل النفقات الجارية والرأسمالية، وفي 10/20/ 98 صـدر القانون رقم " 7 لسنة 1998" بشأن تنظيم الموازنة العامة والشؤون المالية والذي يهـدف إلـى تنظيم إعداد وإقرار وتنفيذ ومراقبة الموازنة العامة في مختلف مراحلها وكذلك تنظيم الشؤون المالية للسلطة الوطنية،كما تم وضع وإقرار نماذج للمستندات والسجلات المالية التـي يجـب مسكها من قبل مؤسسات السلطة المختلفة، تلى ذلك صدور قانون اللوازم العامة رقـم 9 لسـنة 1998(حمـاد،2005م،ص58)، كما أصدر وزير المالية العديد من التعليمات المالية المنظمة لعمل الوحدات الحكومية .

2- الفترة من عام 1999م وحتى عام 2002م: وقد ارتبطت هذه الفترة بمحاولات الإصلاح المالـي والاقتصـادي للوضع الفلسطيني، وكثيرا ما كانت تصطدم هذه المحاولات بمعوقات خارجـية وداخلـية كان لها أثرها السلبي على الوضع الفلسطيني بشكل عام، إذ لم تسن خلال هـذه الفـترة أيـة قوانيـن ذات علاقـة بالوضع المالي والهيكلية الإدارية لمؤسسات السلطة الفلسـطينية، أو أيـة تشريعات أخرى تؤثر على سير عمل الوزارات والمؤسسات المدنية أو تـنظم عملها، وفي الجانب الآخر أثرت انتفاضة الأقصى خلال هذه الفترة بشكل سلبي واضح علـى أداء وزارات ومؤسسـات السـلطة المختلفة، فقد أصيبت معظم الوزارات والمؤسسات العامة بحالة من الإرباك أثرت على عملها، كما انخفضت إيرادات السلطة خلال عام 2001م مـن عائدات الضرائب والرسوم والمقاصة بشكل ملحوظ مما أدى إلى حدوث عجز كبير في موازنـة عام 2001م، وما صاحب ذلك من ارتفاع في قيمة الدين العام خلال هذه الفترة(الهيئة الفلسطينية المستقلة لحقوق المواطن، التقرير السنوي السابع، 2001م، ص117).

3- الفترة من عام 2003م وحتى عام 2005م: تميزت بإحداث إصلاحات حقيقية في النظام المالـي الفلسـطيني، وآلـية إعداد وتنفيذ الموازنة العامة كان أبرزها توحيد النظام المحاسبي وربطـه بيـن الضفة الغربية وقطاع غزة على مستوى وزارة المالية الفلسطينية، إضافة إلى استحداث وحدات الرقابة الداخلية في وزارات ومؤسسات السلطة، كما تميزت هذه الفترة أيضاً



بوضع التوجهات العامة للسياسة المالية والتي سبق أن تضمنها خطاب الموازنة في عام 2003م، خاصة فيما يتعلق منها بأهداف السياسة المالية على المدى المتوسط والبعيد من جهة، وتعديل الإجراءات التي اتخذت لتنفيذ الأهداف الآنية والمرحلية لهذه السياسة بما ينسجم والحاجة للتعامل مع المستجدات والمتغيرات وللاستفادة من الخبرة المكتسبة في التنفيذ من جهة أخرى.

- فيما يتعلق بالشق الأول، أي الجهد المطلوب لتحقيق أهداف السياسة المالية على المدى المتوسط والبعيد، والتي تتلخص في بناء و تعزيز ثقة القطاع الخاص بمستقبل أداء الاقتصاد الفلسطيني و سلامة إدارته، وتحقيق اعتماد متزايد على الموارد الذاتية لتمويل الاحتياجات من النفقات الجارية والتطويرية، وتحقيق توازن معقول بين أوجه الإنفاق المختلفة، كانت دعوة وزير المالية إلى الاستمرار في بذل الجهد من أجل خدمة هذه الأهداف والعمل على تحقيقها.
- وأما فيما يتعلق بالشق الثاني، أي ما يتعين القيام به في سبيل تعديل وتطوير ما استحدث من آليات واتخذ من إجراءات للتعامل مع الاحتياجات الآنية والمرحلية الناجمة في الغالب عن حالة الحصار والإغلاق و ما نجم عنها من تفشي الفقر والبطالة وتدهور في الأوضاع الصحية، قامت الحكومة بتنفيذ عدد من الإجراءات والآليات، منها تلك المتعلقة بتحسين إدارة برنامج دعم العاطلين عن العمل، وترشيد المساعدات الإنسانية والصحية والتعليمية، والتسريع في إيصال الدعم للمتضررين بشكل مباشر من الإجراءات والممارسات الإسرائيلية العسكرية والاستيطانية، وإعطاء المزيد من الأولوية لتسديد المتأخرات.

هذا إلى جانب عملية الإصلاح المالي التي بدأت في السلطة الوطنية، وتطبيق قانون الخدمة المدنية، وتفعيل قانون اللوازم العامة، وتأسيس صندوق الاستثمار الفلسطيني، كما تم تشكيل جهازين منفصلين عهد إلى الجهاز الأول بمهمة الرقابة الداخلية في كافة وزارات السلطة الوطنية ومؤسساتها. وأما الجهاز الثاني، وهو جهاز التدقيق الداخلي، فيتكون من مجموعة صغيرة ومختارة من مدققي وزارة المالية الداخليين يعملون وفق خطط سنوية تشتمل على إجراء اختبارات لتقييم أنظمة الرقابة الداخلية وفحص سلامتها ومدى فاعليتها. وأما في مجال التشريعات المالية، فقد تم إنجاز قوانين ضريبة الدخل،

وقوانين التقاعد وهيئة سوق رأس المال والأوراق المالية والتأمين(المجلس التشريعي الفلسطيني، خطاب وزير المالية، مارس2005م).

- **مصادر القواعد المحاسبية الحكومية في فلسطين:**

اعتمد نظام المحاسبة الحكومية خلال الفترة من 1994 وحتى 1998م على مجموعة من القرارات والتعاميم والتعليمات واللوائح المالية الصادرة عن وزارة المالية، والتي لم تكن تعتمد على تشريع مالي ينظم العمليات المالية حتى صدور قانون الموازنة والمالية العامة رقم "7لسنة 1998م"، الذي عرف الموازنة العامة بأنها:

الموازنة العامة: برنامج مفصل لنفقات السلطة الوطنية وإيراداتها لسنة مالية معينة ويشمل التقديرات السنوية لإيرادات السلطة الوطنية والمنح والقروض والمتحصلات الأخرى لها والنفقات والمدفوعات المختلفة.

كما عرف النظام المحاسبي الموحد بأنه: **النظام المحاسبي الموحد:** مجموعة القواعد والأسس والإجراءات التنظيمية التي تقرها وزارة المالية لتنظيم وقيد وتسجيل جميع المعاملات المالية المتعلقة بالمقبوضات والمدفوعات المختلفة ويعمل به في جميع الوزارات والمؤسسات العامة التابعة للسلطة الوطنية.

وقد حددت المادة (2) من هذا القانون بأنه يهدف إلى تنظيم إعداد وإقرار وتنفيذ ومراقبة الموازنة العامة في مختلف مراحلها وكذلك تنظيم الشؤون المالية للسلطة الوطنية.

كما يستنتج من المواد (34، 53، 54) من قانون الموازنة العامة أن الأساس النقدي هو الأساس المحاسبي المستخدم في النظام المحاسبي الحكومي للسلطة الوطنية الفلسطينية.

وقد أشار النظام المالي للوزارات والمؤسسات العامة الصادر عن مجلس الوزراء بموجب قرار رقم (43) لسنة 2005م في المادة (3) البند (ب) صراحة إلى استخدام الأساس النقدي في قيد إيرادات السلطة المقبوضة، ونفقاتها المصروفة(الوقائع الفلسطينية، 2005/9م).

إذ أن النظام المحاسبي الحكومي انعكاس لنوع الموازنة المستخدم، ولابد من تطابق تبويبات الحسابات الحكومية على المستوى الكلي مع تبويبات الموازنة، كما أن نوع الموازنة المستخدم في الدولة وتبويبها يؤثر على إجراءات إعدادها وتنفيذها(حجر، 1999م، ص216).

- **تطوير النظام المحاسبي الحكومي في فلسطين:**

إن التطور السريع الذي نشهده اليوم في النظم المحاسبية والارتقاء بها من نظم يدوية إلى نظـم محاسـبية محوسـبة إنما هو استجابة لمتطلبات الإدارة المالية من المعلومات والبيانات المحاسبية التي تساهم مساهمة فعالة في تقويم الإدارة ومساعدتها على اتخاذ القرارات الرشيدة وعـرض النتائج وتفسيرها بطريقة سهلة وواضحة بحيث يفهمها مستخدمي هذه البيانات سواء من داخل الإدارة أو من خارجها، وقد صاحب هذا التطور في الأنظمة المحاسبية وضع نماذج محـددة لأنواع المستندات والسجلات والتقارير المالية التي يجب علي المحاسبين في الإدارات الحكومية التقيد بها، إضافة إلى وضع دليل للحسابات، وآخر للإجراءات(حماد، الرقابة المالية فـي القطـاع الحكومي، 2005م، ص47)، وقد ساهم ذلك في قيام مهنة المحاسبة والمراجعة بـدور فـاعل في الإشراف والرقابة المالية على أداء الوحدات الاقتصادية المختلفة بما يؤمن سـلامة وضـعها المالي، والمحافظة على حقوق جميع الأطراف المعنية بها، ويؤمن بالتالي سلامة واستقرار الوضع المالي على المستوى الاقتصادي العام للدولة.

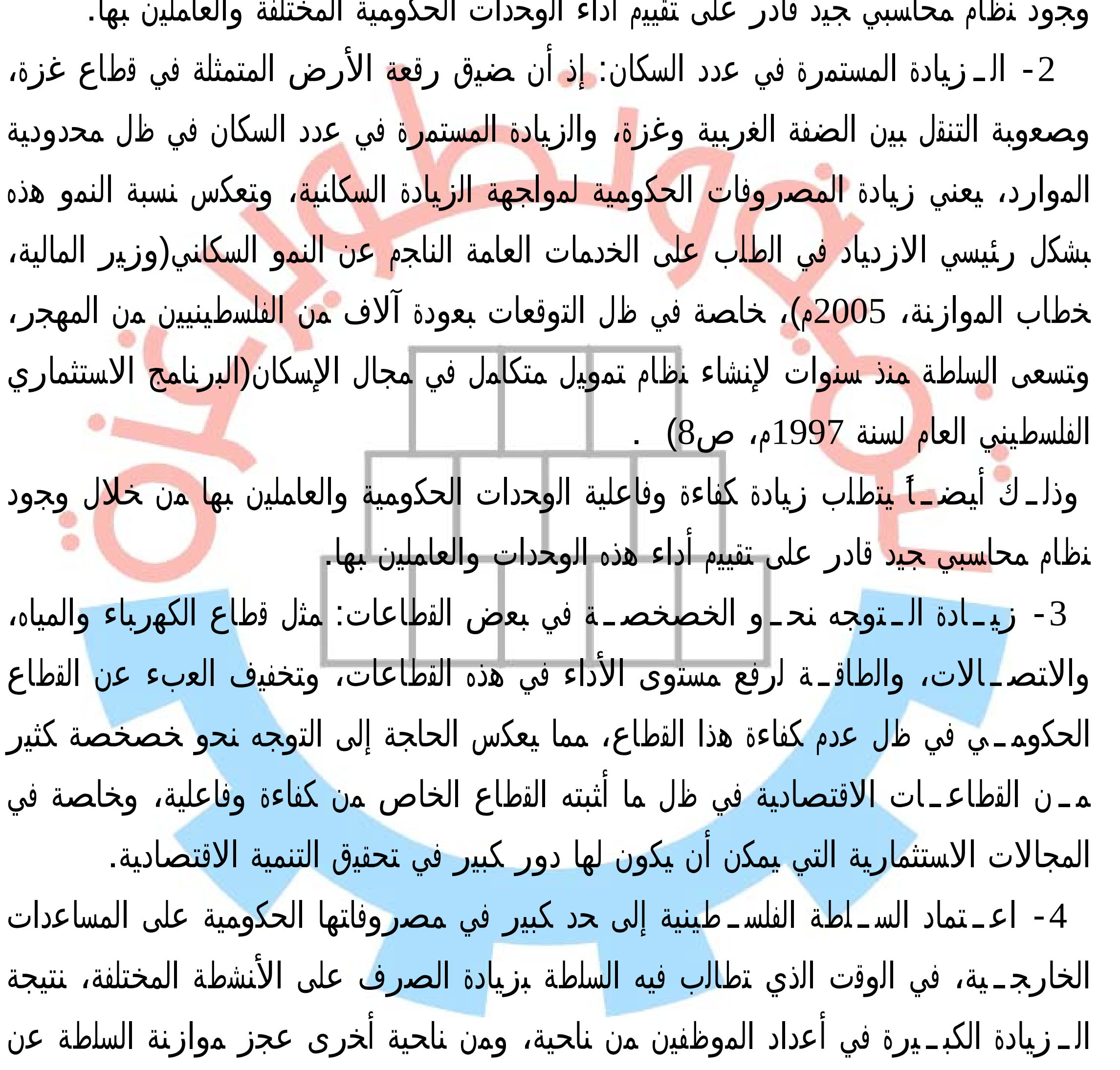
- **مبررات تطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني:**

جاء الاهتمام بتطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني ليتمشى مع التطور الكبير في مهنة المحاسبة والمراجعة، وليواكب التطورات الاقتصادية التي يشهدها العالم اليوم في عصر العولمة، والانفتاح الاقتصادي. وفيما يلي مجموعة من الأسباب الأخرى التي يرى الباحث أنها تستدعي تطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني تتمثل في :

1- كـبر حجـم المصـروفات الحكومية: تعاني السلطة من كبر حجم المصروفات الحكومـية والزيادة المطردة فيها بالرغم من محدودية الموارد وشحها، والجدول الآتي يوضح حجـم النفقات السنوية (الجارية والرأسمالية) للسلطة الفلسطينية خلال الأعوام من 2002م إلى 2005م مقاسة بالألف دولار الأمريكي(غير شاملة المشاريع التطويرية وصافي الإقراض):

نفقات 2002	نفقات2003	نفقات 2004
1,042,001,729.0	1,193,319,428.0	1,458,187,149.0

المصدر: وزارة المالية الفلسطينية، الحساب الختامي 2004م، بيانات غير منشورة، يوليو2005م.
، الحساب الختامي 2003م، بيانات غير منشورة، أكتوبر 2004م.



فـي ظـل هذا التزايد السنوي في حجم الإنفاق الحكومي فإن الأمر يحتاج إلى زيادة كفاءة وفاعلية هذه الوحدات لتحقيق الاستفادة القصوى من هذه المصروفات، أو تخفيض حجم الإنفاق الحكومـي مـع المحافظة على نفس مستوى الخدمات الحكومية المقدمة، وتحقيق ذلك يتطلب وجود نظام محاسبي جيد قادر على تقييم أداء الوحدات الحكومية المختلفة والعاملين بها.

2- الـزيادة المستمرة في عدد السكان: إذ أن ضيق رقعة الأرض المتمثلة في قطاع غزة، وصعوبة التنقل بين الضفة الغربية وغزة، والزيادة المستمرة في عدد السكان في ظل محدودية الموارد، يعني زيادة المصروفات الحكومية لمواجهة الزيادة السكانية، وتعكس نسبة النمو هذه بشكل رئيسي الازدياد في الطلب على الخدمات العامة الناجم عن النمو السكاني(وزير المالية، خطاب الموازنة، 2005م)، خاصة في ظل التوقعات بعودة آلاف من الفلسطينيين من المهجر، وتسعى السلطة منذ سنوات لإنشاء نظام تمويل متكامل في مجال الإسكان(البرنامج الاستثماري الفلسطيني العام لسنة 1997م، ص8) .

وذلـك أيضـاً يتطلب زيادة كفاءة وفاعلية الوحدات الحكومية والعاملين بها من خلال وجود نظام محاسبي جيد قادر على تقييم أداء هذه الوحدات والعاملين بها.

3- زيـادة الـتوجه نحـو الخصخصـة في بعض القطاعات: مثل قطاع الكهرباء والمياه، والاتصـالات، والطاقـة لرفع مستوى الأداء في هذه القطاعات، وتخفيف العبء عن القطاع الحكومـي في ظل عدم كفاءة هذا القطاع، مما يعكس الحاجة إلى التوجه نحو خصخصة كثير مـن القطاعـات الاقتصادية في ظل ما أثبته القطاع الخاص من كفاءة وفاعلية، وخاصة في المجالات الاستثمارية التي يمكن أن يكون لها دور كبير في تحقيق التنمية الاقتصادية.

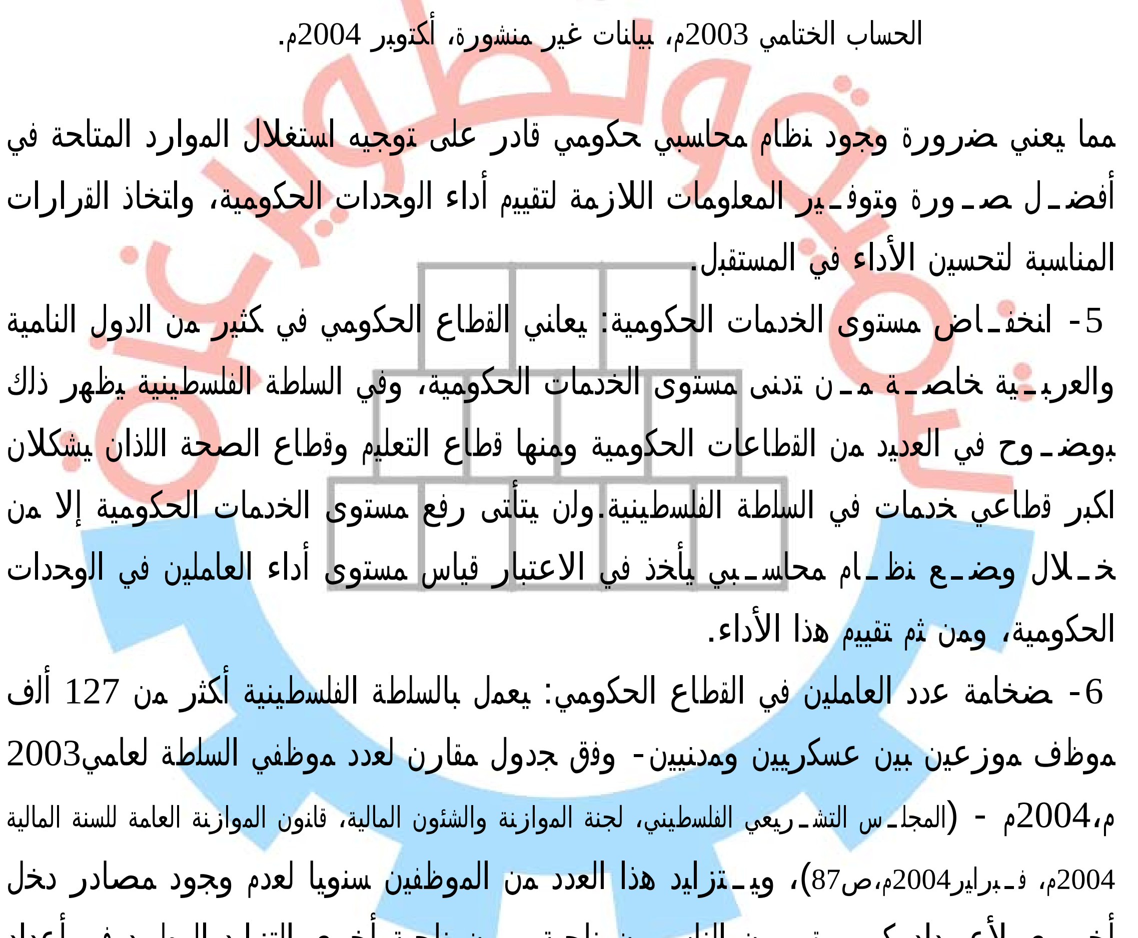
4- اعـتماد السـلطة الفلسـطينية إلى حد كبير في مصروفاتها الحكومية على المساعدات الخارجـية، في الوقت الذي تطالب فيه السلطة بزيادة الصرف على الأنشطة المختلفة، نتيجة الـزيادة الكبـيرة في أعداد الموظفين من ناحية، ومن ناحية أخرى عجز موازنة السلطة عن تلبية الاحتياجات المتزايدة في ظل ارتباط هذه المساعدات باعتبارات سياسية.

والجـدول الآتـي يوضح مصادر التمويل الخارجية للسلطة عبر السنوات من 2002م وحتى 2004م مقاسة بالألف دولار الأمريكي(المنح والقروض):

2002 م	2003م	2004م
518,696,736	323,339,066	393,896,808

المصدر: وزارة المالية الفلسطينية، الحساب الختامي 2004م، بيانات غير منشورة، يوليو2005م.

الحساب الختامي 2003م، بيانات غير منشورة، أكتوبر 2004م.



مما يعني ضرورة وجود نظام محاسبي حكومي قادر على توجيه استغلال الموارد المتاحة في أفضـل صـورة وتوفـير المعلومات اللازمة لتقييم أداء الوحدات الحكومية، واتخاذ القرارات المناسبة لتحسين الأداء في المستقبل.

5- انخفـاض مستوى الخدمات الحكومية: يعاني القطاع الحكومي في كثير من الدول النامية والعربـية خاصـة مـن تدنى مستوى الخدمات الحكومية، وفي السلطة الفلسطينية يظهر ذلك بوضـوح في العديد من القطاعات الحكومية ومنها قطاع التعليم وقطاع الصحة اللذان يشكلان اكبر قطاعي خدمات في السلطة الفلسطينية.ولن يتأتى رفع مستوى الخدمات الحكومية إلا من خـلال وضـع نظـام محاسـبي يأخذ في الاعتبار قياس مستوى أداء العاملين في الوحدات الحكومية، ومن ثم تقييم هذا الأداء.

6- ضخامة عدد العاملين في القطاع الحكومي: يعمل بالسلطة الفلسطينية أكثر من 127 ألف موظف موزعين بين عسكريين ومدنيين- وفق جدول مقارن لعدد موظفي السلطة لعامي2003 م،2004م - (المجلـس التشـريعي الفلسطيني، لجنة الموازنة والشئون المالية، قانون الموازنة العامة للسنة المالية 2004م، فـبراير2004م،ص87)، ويـتزايد هذا العدد من الموظفين سنويا لعدم وجود مصادر دخل أخـرى لأعـداد كبـيرة مـن الناس من ناحية، ومن ناحية أخرى التزايد المطرد في أعداد الخريجين من الجامعات والمعاهد العلمية والتقنية المختلفة.

لذلـك يـرى الباحث أن مشكلة زيادة عدد العاملين في القطاع الحكومي مع تدني مستوى الأداء فـيها تحتاج إلى علاج من خلال رفع كفاءة العاملين وخلق فرص عمل للخريجين، وقد يسـاهم تطبـيق نظام محاسبي جديد – يأخذ في الحسبان تقييم الأداء للعاملين، وإعادة توزيع المـوارد المتاحة بما يحقق الاستغلال الأمثل لها- في رفع مستوى أداء العاملين في الوحدات الحكومية المختلفة.

7- ارتفـاع نسبة المصروفات الحكومية إلى الإيرادات المحلية الإجمالية: يتضح من البيانات الإحصـائية التـي تضـمنها خطاب وزير المالية أمام المجلس التشريعي في مارس 2005م لمناقشـة مشـروع الموازنة العامة أن المصروفات الحكومية السنوية تزيد عن الناتج المحلي الإجمالـي السـنوي، مما يعني أن السلطة تلجأ إلى الاقتراض لتغطية عجز الموازنة السنوي، وقـد بلـغ عجز الموازنة العامة للسلطة لعام 2004م(الموازنتين الجارية والرأسمالية بالألف دولار أمريكـي) 332,523$ بعد الحصول على منح لدعم الموازنة الجارية لذات العام بلغت 365,214 $(بالألف دولار أمريكي)(وزارة المالية الفلسطينية).

والجـدول الآتـي يوضـح مقارنة بين حجم النفقات العامة(الجارية والرأسمالية) والإيرادات المحلـية الإجمالـية خـلال الأعـوام مـن 2002م وحـتى 2004م مقاسـة بالألف دولار الأمريكي(بدون إيرادات المقاصة):

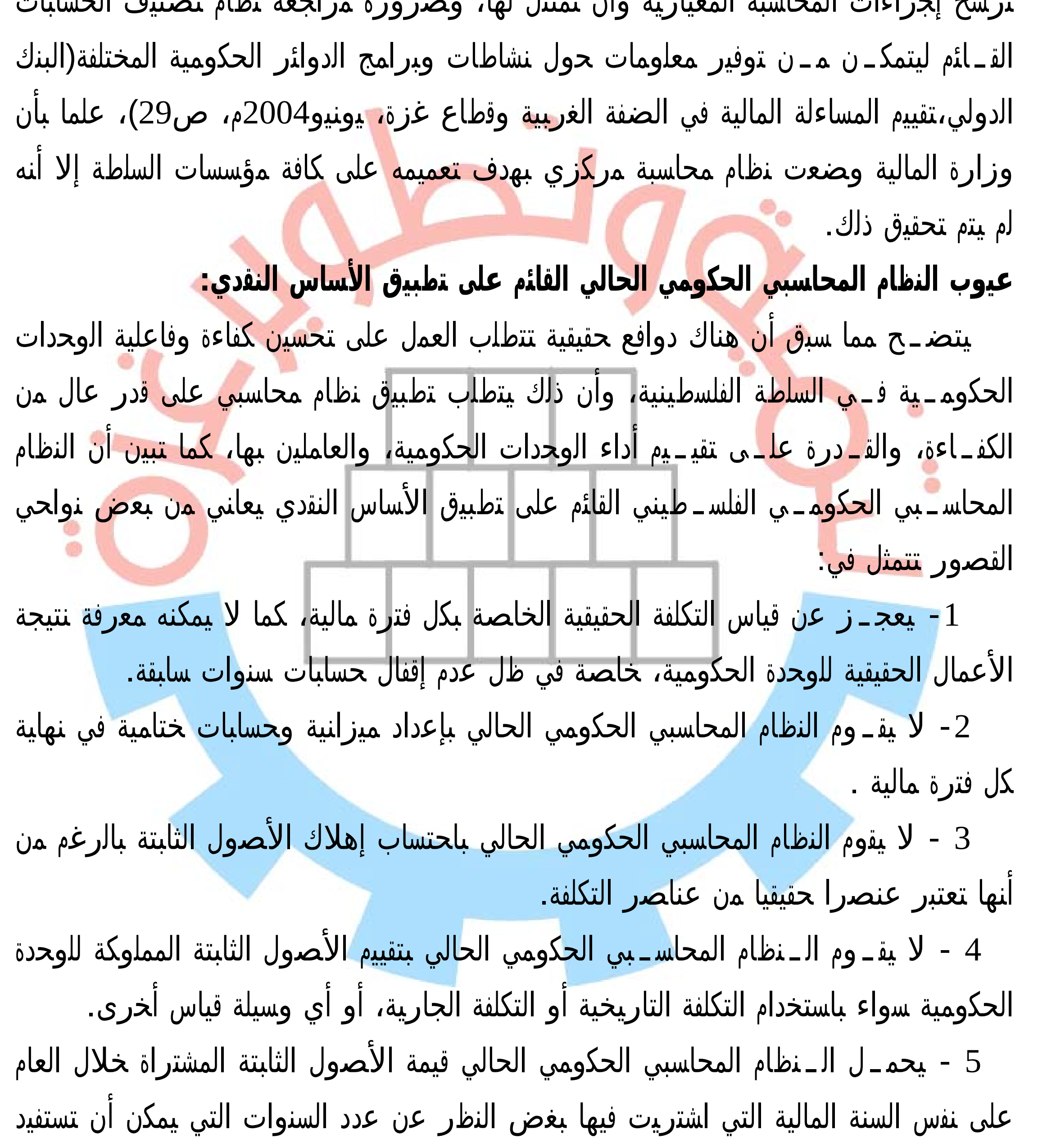
البند/ السنة	2002م	2003م	2004م
إجمالي النفقات	1,042,001,729.0	1,193,319,428.0	1,458,187,149.0
إجمالي الإيرادات المحلية	230,822	286,571	355,762

المصدر: وزارة المالية الفلسطينية، الحساب الختامي 2004م، بيانات غير منشورة، يوليو2005م.
ـــــ ، الحساب الختامي 2003م، بيانات غير منشورة، أكتوبر 2004م.

8- حاجـة الأراضـي الفلسـطينية إلى التنمية الحقيقية: في ظل هدر كثير من الأموال تحت مسـميات إعادة إعمار البنية التحتية، والتنمية المستدامة للأراضي الفلسطينية، فإن الأراضي الفلسـطينية خاصـة بعد الانسحاب الإسرائيلي من قطاع غزة بحاجة إلى أموال طائلة لإعادة اعمارهـا وتنميـتها، ولتفادي الهدر غير المبرر للأموال فإن واقع الحال يقتضي تطبيق نظام محاسـبة حكومية يتيح تطبيق مبدأ محاسبة المسئولية، وإمكانية قياس تكلفة كل نشاط حكومي، و يتـيح وجود شفافية كافية في جميع القطاعات وعلى كل المستويات،إذ أن غياب الشفافية له تأثـير سـلبي علـى الـنمو الاقتصـادي بسـبب غياب المعلومات الصحيحة والدقيقة عن المستثمرين(حبيقة،2004م،ص21).

9- عجز النظام المحاسبي الحكومي الحالي عن تقديم تقارير مالية كاملة تمكن من تقييم الأداء وقـياس تكلفـة النشـاط للوحـدات الحكومية المختلفة: فقد أشار البنك الدولي إلى أن أنظمة المحاسـبة في مؤسسات السلطة قد أنشئت بشكل فردي، ولذا فإن حلول تكنولوجيا المعلومات

تختلف من مؤسسة إلى أخرى، كما تختلف هذه المؤسسات في سرعة تقديم تقاريرها ودقتها، لذا فإن على هذه المؤسسات وضع أنظمة محاسبة جيدة، كما يجب على وزارة المالية أن ترسخ إجراءات المحاسبة المعيارية وأن تمتثل لها، وضرورة مراجعة نظام تصنيف الحسابات القائم ليتمكن من توفير معلومات حول نشاطات وبرامج الدوائر الحكومية المختلفة(البنك الدولي،تقييم المساءلة المالية في الضفة الغربية وقطاع غزة، يونيو2004م، ص29)، علما بأن وزارة المالية وضعت نظام محاسبة مركزي بهدف تعميمه على كافة مؤسسات السلطة إلا أنه لم يتم تحقيق ذلك.



عيوب النظام المحاسبي الحكومي الحالي القائم على تطبيق الأساس النقدي:

يتضح مما سبق أن هناك دوافع حقيقية تتطلب العمل على تحسين كفاءة وفاعلية الوحدات الحكومية في السلطة الفلسطينية، وأن ذلك يتطلب تطبيق نظام محاسبي على قدر عال من الكفاءة، والقدرة على تقييم أداء الوحدات الحكومية، والعاملين بها، كما تبين أن النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني القائم على تطبيق الأساس النقدي يعاني من بعض نواحي القصور تتمثل في:

1- يعجز عن قياس التكلفة الحقيقية الخاصة بكل فترة مالية، كما لا يمكنه معرفة نتيجة الأعمال الحقيقية للوحدة الحكومية، خاصة في ظل عدم إقفال حسابات سنوات سابقة.

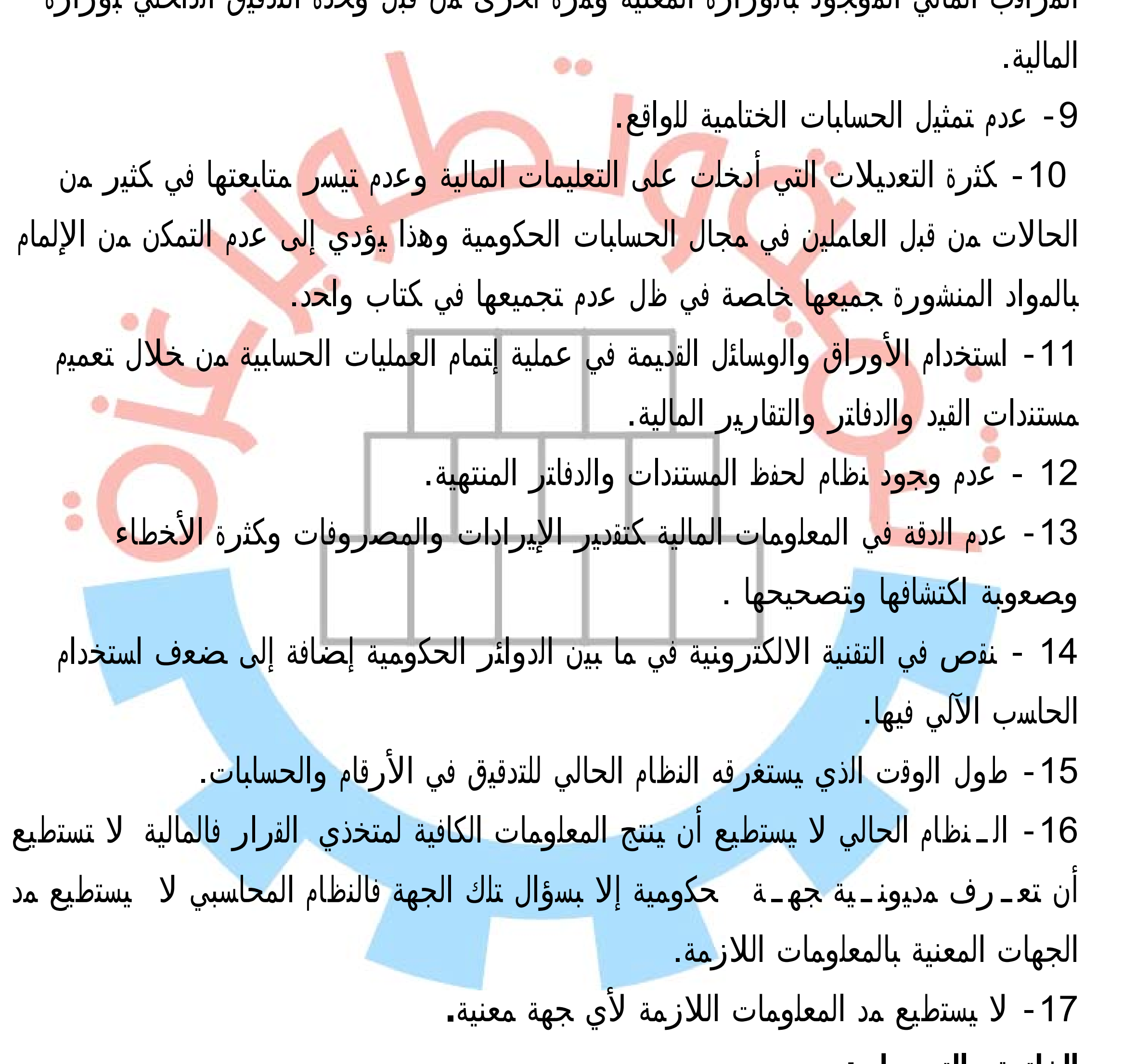
2- لا يقوم النظام المحاسبي الحكومي الحالي بإعداد ميزانية وحسابات ختامية في نهاية كل فترة مالية .

3 - لا يقوم النظام المحاسبي الحكومي الحالي باحتساب إهلاك الأصول الثابتة بالرغم من أنها تعتبر عنصرا حقيقيا من عناصر التكلفة.

4 - لا يقوم النظام المحاسبي الحكومي الحالي بتقييم الأصول الثابتة المملوكة للوحدة الحكومية سواء باستخدام التكلفة التاريخية أو التكلفة الجارية، أو أي وسيلة قياس أخرى.

5 - يحمل النظام المحاسبي الحكومي الحالي قيمة الأصول الثابتة المشتراة خلال العام على نفس السنة المالية التي اشتريت فيها بغض النظر عن عدد السنوات التي يمكن أن تستفيد من هذا الأصل.

6 - صعوبة قياس التكاليف الحقيقية الخاصة بكل وحدة حكومية كما لا يمكن قياس تكلفة كل نشاط من أنشطة الوحدة الحكومية.



7 - صـعوبة إعداد موازنات تخطيطية تقوم على الربط بين التكاليف والأنشطة التي تقوم بها الوحدات الحكومية المختلفة.

8- طول بعض الاجراءا ت المطبقة حالياً خاصة فيما يختص بتدقيق المستندات مرة من قبل المراقب المالي الموجود بالوزارة المعنية ومرة أخرى من قبل وحدة التدقيق الداخلي بوزارة المالية.

9- عدم تمثيل الحسابات الختامية للواقع.

10- كثرة التعديلات التي أدخلت على التعليمات المالية وعدم تيسر متابعتها في كثير من الحالات من قبل العاملين في مجال الحسابات الحكومية وهذا يؤدي إلى عدم التمكن من الإلمام بالمواد المنشورة جميعها خاصة في ظل عدم تجميعها في كتاب واحد.

11- استخدام الأوراق والوسائل القديمة في عملية إتمام العمليات الحسابية من خلال تعميم مستندات القيد والدفاتر والتقارير المالية.

12 - عدم وجود نظام لحفظ المستندات والدفاتر المنتهية.

13- عدم الدقة في المعلومات المالية كتقدير الإيرادات والمصروفات وكثرة الأخطاء وصعوبة اكتشافها وتصحيحها .

14 - نقص في التقنية الالكترونية في ما بين الدوائر الحكومية إضافة إلى ضعف استخدام الحاسب الآلي فيها.

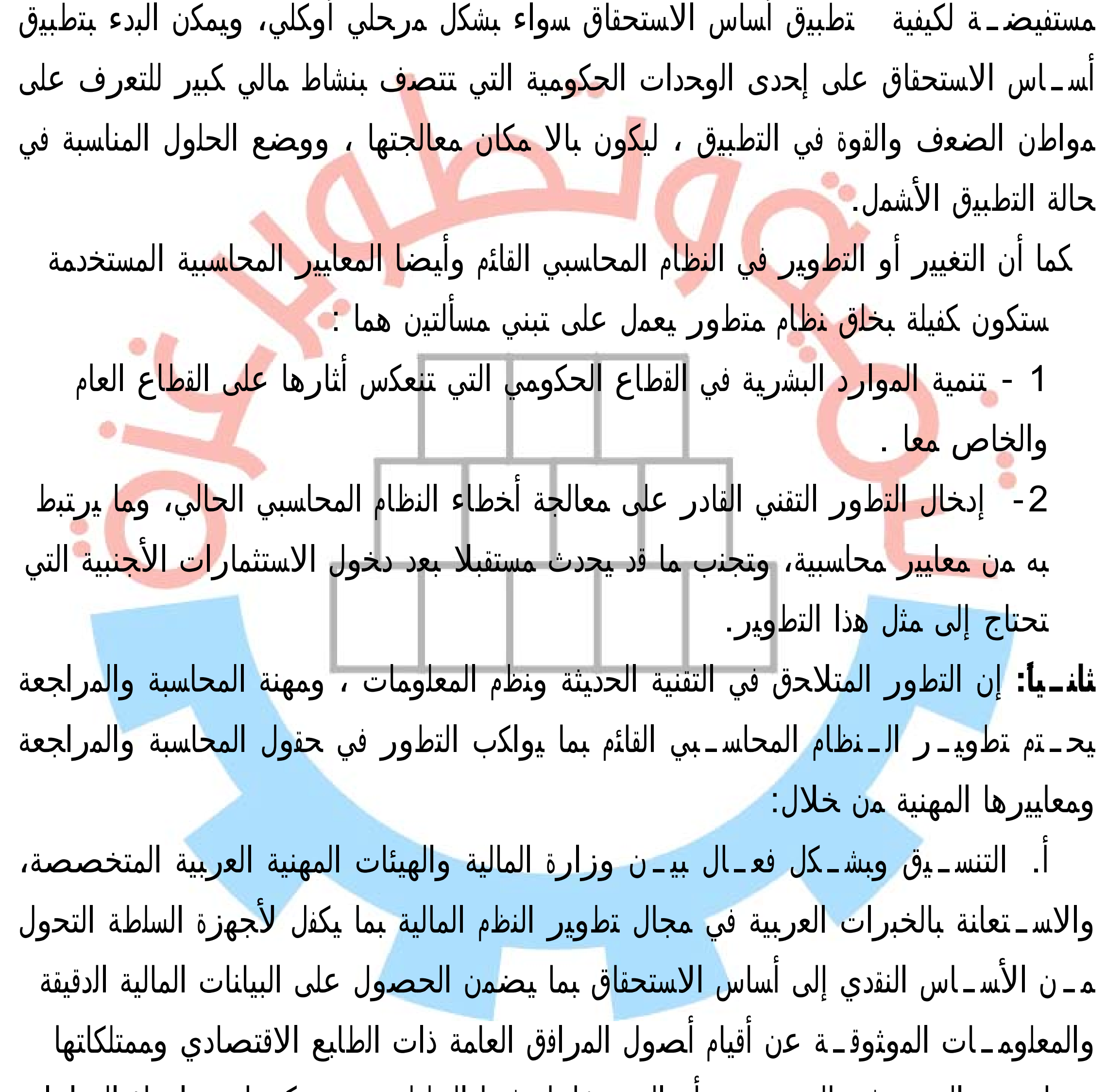
15- طول الوقت الذي يستغرقه النظام الحالي للتدقيق في الأرقام والحسابات.

16- الـنظام الحالي لا يستطيع أن ينتج المعلومات الكافية لمتخذي القرار فالمالية لا تستطيع أن تعـرف مديونـية جهـة حكومية إلا بسؤال تلك الجهة فالنظام المحاسبي لا يستطيع مد الجهات المعنية بالمعلومات اللازمة.

17- لا يستطيع مد المعلومات اللازمة لأي جهة معنية.

الخاتمة والتوصيات:

مـن خلال ما سبق استعراضه من دراسات سابقة، وما تضمنته الدراسة من أدبيات حول خصائص النظام المحاسبي الفعال، وأهدافه، وتقويم الأداء، وأهدافه، والنظم المحاسبية في ظل التقنية الحديثة، وما هو مطبق من نظم محاسبية متطورة لدى دول متقدمة، ودعوات للتطوير لـدى دول عربية عديدة، وما قدمه الباحث من دوافع للتطوير في ظل وجود العديد من عيوب



النظام المحاسبي الحكومي الحالي، أمكن صياغة مجموعة من النتائج وما ينبثق عنها من توصيات فيما يلي:

أولاً: التخلي عن تطبيق الأساس النقدي في النظام المحاسبي الحكومي بعد إجراء دراسة مستفيضة لكيفية تطبيق أساس الاستحقاق سواء بشكل مرحلي أوكلي، ويمكن البدء بتطبيق أساس الاستحقاق على إحدى الوحدات الحكومية التي تتصف بنشاط مالي كبير للتعرف على مواطن الضعف والقوة في التطبيق ، ليكون بالا مكان معالجتها ، ووضع الحلول المناسبة في حالة التطبيق الأشمل.

كما أن التغيير أو التطوير في النظام المحاسبي القائم وأيضا المعايير المحاسبية المستخدمة ستكون كفيلة بخلق نظام متطور يعمل على تبني مسألتين هما :

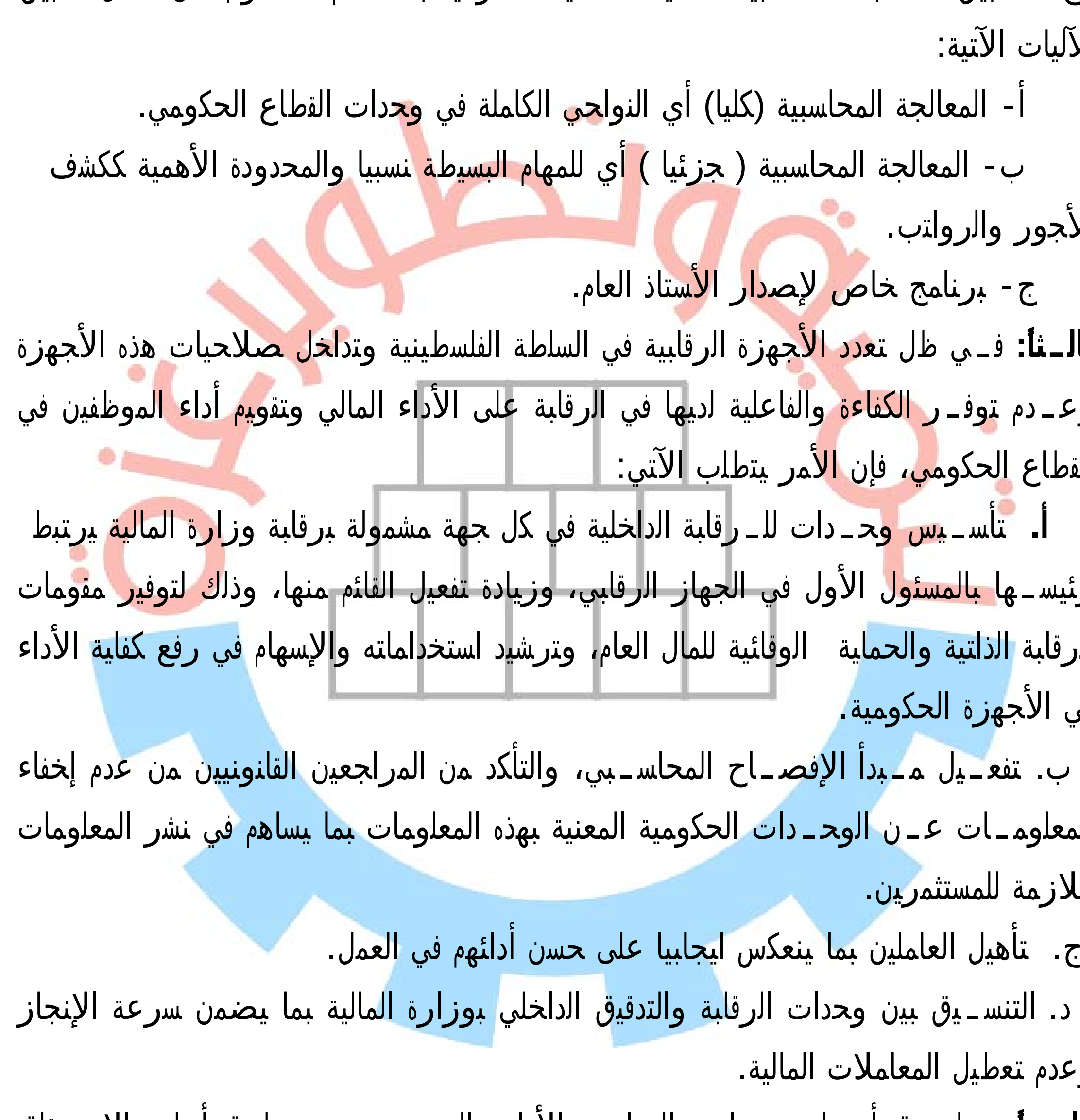
1 - تنمية الموارد البشرية في القطاع الحكومي التي تنعكس أثارها على القطاع العام والخاص معا .

2- إدخال التطور التقني القادر على معالجة أخطاء النظام المحاسبي الحالي، وما يرتبط به من معايير محاسبية، وتجنب ما قد يحدث مستقبلا بعد دخول الاستثمارات الأجنبية التي تحتاج إلى مثل هذا التطوير.

ثانياً: إن التطور المتلاحق في التقنية الحديثة ونظم المعلومات ، ومهنة المحاسبة والمراجعة يحتم تطوير النظام المحاسبي القائم بما يواكب التطور في حقول المحاسبة والمراجعة ومعاييرها المهنية من خلال:

أ. التنسيق وبشكل فعال بين وزارة المالية والهيئات المهنية العربية المتخصصة، والاستعانة بالخبرات العربية في مجال تطوير النظم المالية بما يكفل لأجهزة السلطة التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق بما يضمن الحصول على البيانات المالية الدقيقة والمعلومات الموثوقة عن أقيام أصول المرافق العامة ذات الطابع الاقتصادي وممتلكاتها وبخاصة المستهدفة بالتخصيص أو التي تشارك فيها السلطة بغية تمكينها من اتخاذ القرارات المناسبة لتطوير أساليب إدارة هذه المرافق وتشغيلها على أسس اقتصادية وتجارية سليمة ومجدية.

ب. على الجهات الحكومية الإسراع في تبني استخدام أنظمة الحاسب الآلي في جميع العمليات المالية والمحاسبية والتحول من الوسائل التقليدية في مسك السجلات وإعداد الحسابات



والبيانات المالية إلى الوسائل الإلكترونية وتقديم بياناتها للمراجعة على أقراص مدمجة بدلا من المستندات الورقية

ج. تطبيق المعالجة المحاسبية للعمليات المالية الحكومية باستخدام الحاسوب من خلال تطبيق الآليات الآتية:

أ- المعالجة المحاسبية (كليا) أي النواحي الكاملة في وحدات القطاع الحكومي.

ب- المعالجة المحاسبية (جزئيا) أي للمهام البسيطة نسبيا والمحدودة الأهمية ككشف الأجور والرواتب.

ج- برنامج خاص لإصدار الأستاذ العام.

ثالـثاً: فـي ظل تعدد الأجهزة الرقابية في السلطة الفلسطينية وتداخل صلاحيات هذه الأجهزة وعـدم توفـر الكفاءة والفاعلية لديها في الرقابة على الأداء المالي وتقويم أداء الموظفين في القطاع الحكومي، فإن الأمر يتطلب الآتي:

أ. تأسـيس وحـدات لاـرقابة الداخلية في كل جهة مشمولة برقابة وزارة المالية يرتبط رئيسـها بالمسئول الأول في الجهاز الرقابي، وزيادة تفعيل القائم منها، وذلك لتوفير مقومات الرقابة الذاتية والحماية الوقائية للمال العام، وترشيد استخداماته والإسهام في رفع كفاية الأداء في الأجهزة الحكومية.

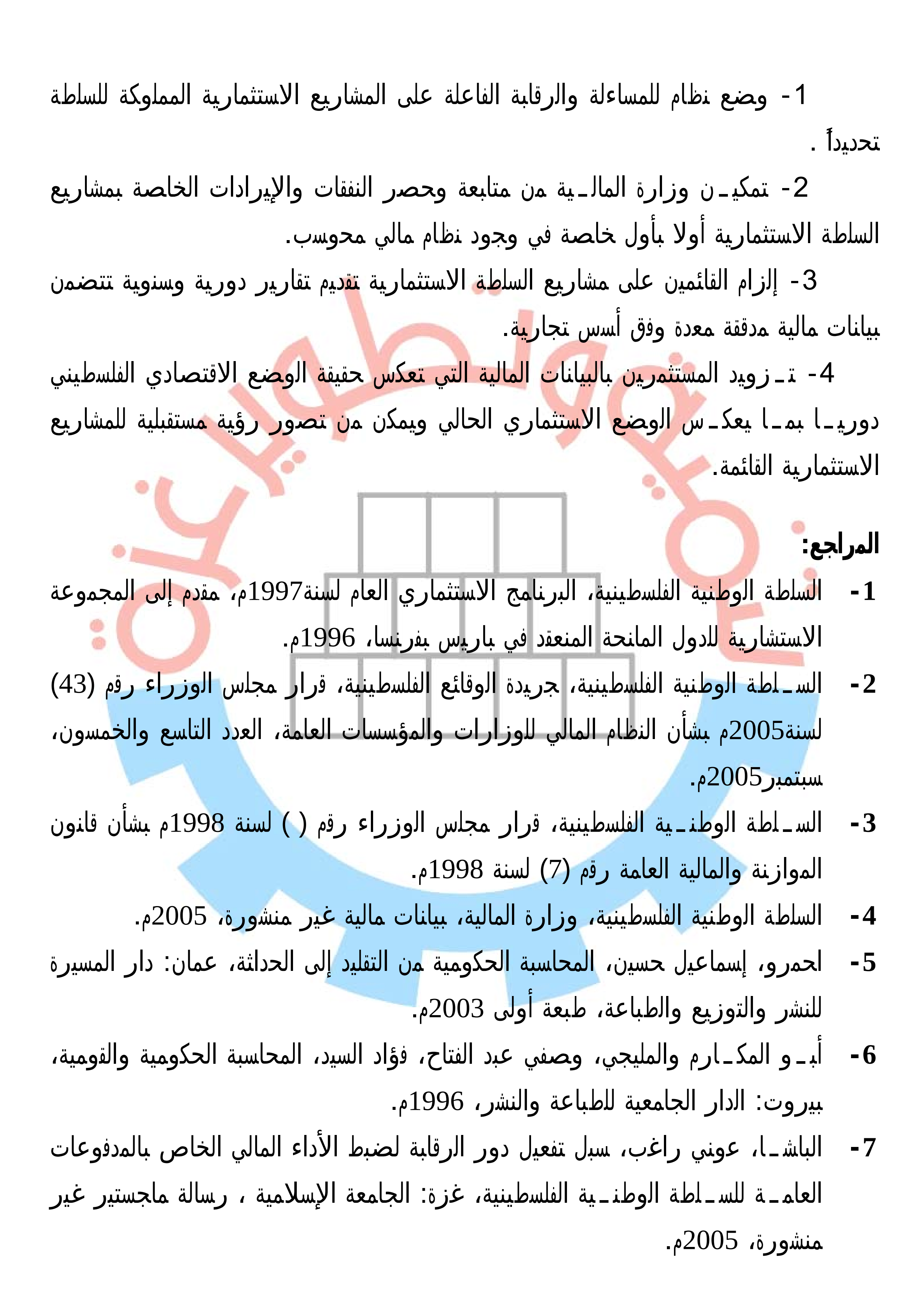
ب. تفعـيل مـبدأ الإفصـاح المحاسـبي، والتأكد من المراجعين القانونيين من عدم إخفاء المعلومـات عـن الوحـدات الحكومية المعنية بهذه المعلومات بما يساهم في نشر المعلومات اللازمة للمستثمرين.

ج. تأهيل العاملين بما ينعكس ايجابيا على حسن أدائهم في العمل.

د. التنسـيق بين وحدات الرقابة والتدقيق الداخلي بوزارة المالية بما يضمن سرعة الإنجاز وعدم تعطيل المعاملات المالية.

رابعـاً: تطبـيق أسـلوب موازنة البرامج والأداء والتي تنسجم مع تطبيق أساس الاستحقاق لتمكيـن الوحدات المعنية من قياس كفاءة وفاعلية أداء الوحدات الحكومية ومن ثم قياس تكلفة وعائد الأنشطة والبرامج المقترحة أو التي يجري تنفيذها.

خامساً: في مجال التنمية والاستثمار فإن تطوير النظام المحاسبي بالتحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق يساهم في:



1- وضع نظام للمساءلة والرقابة الفاعلة على المشاريع الاستثمارية المملوكة للسلطة تحديداً .

2- تمكيـن وزارة المالـية من متابعة وحصر النفقات والإيرادات الخاصة بمشاريع السلطة الاستثمارية أولا بأول خاصة في وجود نظام مالي محوسب.

3- إلزام القائمين على مشاريع السلطة الاستثمارية تقديم تقارير دورية وسنوية تتضمن بيانات مالية مدققة معدة وفق أسس تجارية.

4- تـزويد المستثمرين بالبيانات المالية التي تعكس حقيقة الوضع الاقتصادي الفلسطيني دوريـا بمـا يعكـس الوضع الاستثماري الحالي ويمكن من تصور رؤية مستقبلية للمشاريع الاستثمارية القائمة.

المراجع:

1- السلطة الوطنية الفلسطينية، البرنامج الاستثماري العام لسنة1997م، مقدم إلى المجموعة الاستشارية للدول المانحة المنعقد في باريس بفرنسا، 1996م.

2- السـلطة الوطنية الفلسطينية، جريدة الوقائع الفلسطينية، قرار مجلس الوزراء رقم (43) لسنة2005م بشأن النظام المالي للوزارات والمؤسسات العامة، العدد التاسع والخمسون، سبتمبر2005م.

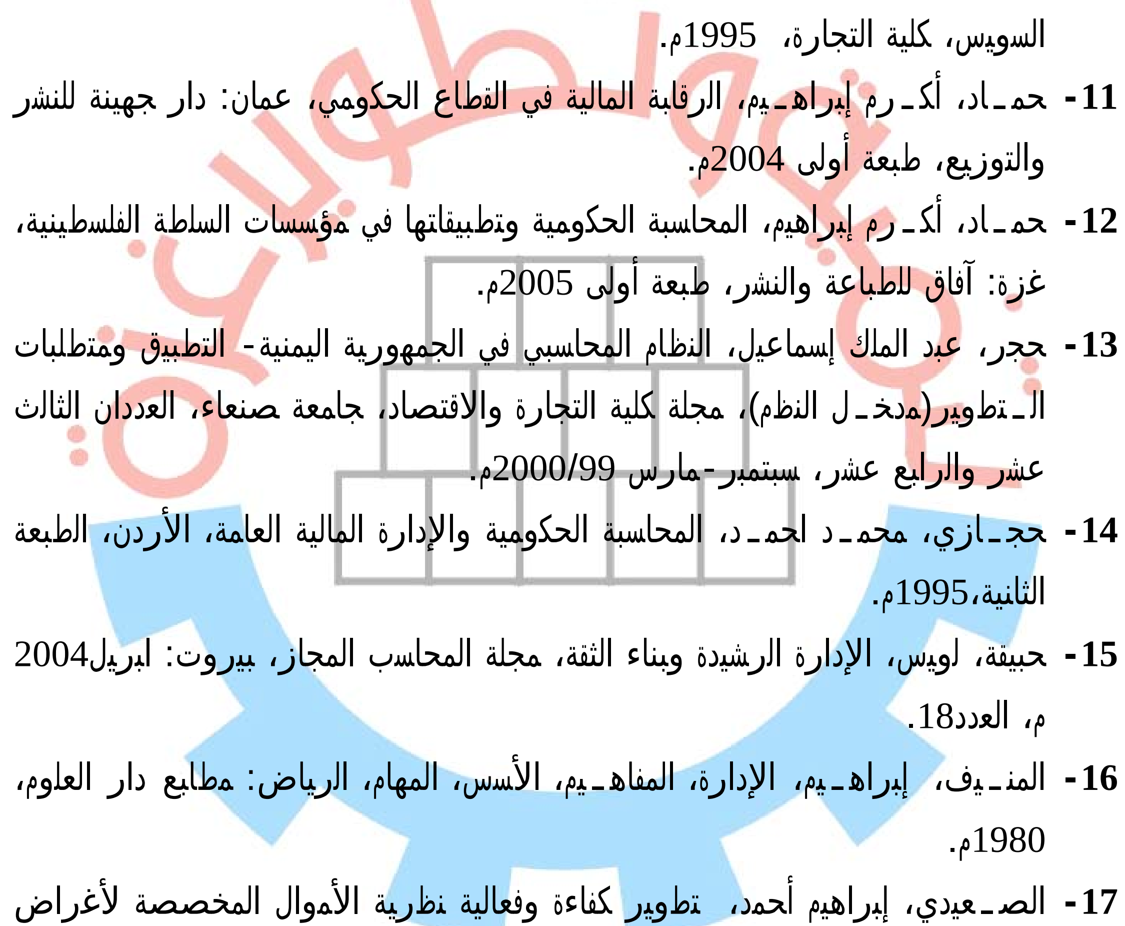
3- السـلطة الوطنـية الفلسطينية، قرار مجلس الوزراء رقم ( ) لسنة 1998م بشأن قانون الموازنة والمالية العامة رقم (7) لسنة 1998م.

4- السلطة الوطنية الفلسطينية، وزارة المالية، بيانات مالية غير منشورة، 2005م.

5- الحمرو، إسماعيل حسين، المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة، عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، طبعة أولى 2003م.

6- أبـو المكـارم والمليجي، وصفي عبد الفتاح، فؤاد السيد، المحاسبة الحكومية والقومية، بيروت: الدار الجامعية للطباعة والنشر، 1996م.

7- الباشـا، عوني راغب، سبل تفعيل دور الرقابة لضبط الأداء المالي الخاص بالمدفوعات العامـة للسـلطة الوطنـية الفلسطينية، غزة: الجامعة الإسلامية ، رسالة ماجستير غير منشورة، 2005م.



8- بيان مفاهيم المحاسبة المالية وتطبيقاتها في المملكة العربية السعودية، 2004م

9- جامعة بير زيت: برنامج دراسات التنمية، فلسطين، تقرير التنمية البشرية 1999/1998 م، سبتمبر1999م.

10- جمعة، أحمد حلمي، القياس المحاسبي لتكاليف ومنافع الاضرابات العمالية في الوحدات الاقتصـادية وأثـره علـي التقارير المحاسبية، رسالة دكتوراة، بور سعيد: جامعة قناة السويس، كلية التجارة، 1995م.

11- حمـاد، أكـرم إبراهـيم، الرقابة المالية في القطاع الحكومي، عمان: دار جهينة للنشر والتوزيع، طبعة أولى 2004م.

12- حمـاد، أكـرم إبراهيم، المحاسبة الحكومية وتطبيقاتها في مؤسسات السلطة الفلسطينية، غزة: آفاق للطباعة والنشر، طبعة أولى 2005م.

13- حجر، عبد الملك إسماعيل، النظام المحاسبي في الجمهورية اليمنية- التطبيق ومتطلبات الـتطوير(مدخـل النظم)، مجلة كلية التجارة والاقتصاد، جامعة صنعاء، العددان الثالث عشر والرابع عشر، سبتمبر-مارس 2000/99م.

14- حجـازي، محمـد احمـد، المحاسبة الحكومية والإدارة المالية العامة، الأردن، الطبعة الثانية،1995م.

15- حبيقة، لويس، الإدارة الرشيدة وبناء الثقة، مجلة المحاسب المجاز، بيروت: ابريل2004 م، العدد18.

16- المنـيف، إبراهـيم، الإدارة، المفاهـيم، الأسس، المهام، الرياض: مطابع دار العلوم، 1980م.

17- الصـعيدي، إبراهيم أحمد، تطوير كفاءة وفعالية نظرية الأموال المخصصة لأغراض الـرقابة وتقييم الأداء، الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب، مؤتمر تحديث نظم الموازنة والرقابة على الأداء، القاهرة: اكتوبر2002م.

18- عـبد الخـالق، طارق فتحي عمر، استخدام النموذج الأمثل للرقابة لتقييم أداء الوحدات العامـة غـير الهادفـة للربح " دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير: جامعة القاهرة، كلية التجارة، 1993م.

19- عـبد الخالق، صبحي، تقويم الأداء، مفهومه وأهدافه، رام ا : محاضرة بتاريخ10/25/ 1997م.
20- علـيان، عـبد الرحمـن، موازنة البرامج والمحاسبة عن الأداء – القواعد والتطبيق، الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب، مؤتمر تحديث نظم الموازنة والرقابة على الأداء، القاهرة: اكتوبر2002م.
21- عمار ، حسين حسن، العملية الإدارية ، الرياض:معهد الإدارة العامة ، 1982م.
22- أيمـن فتحي الغباري، الأبعاد الرقابية المقترحة للمراجعة البيئية في ظل الامتداد للنشاط الدولي، مجلة الرقابة المالية: السنة التاسعة عشرة، العدد37،ديسمبر2000م.
23- إبراهـيم بن خليفة آل خليفة ، استخدام الحاسوب لزيادة كفاءة وفاعلية العمل الرقابي ، مجلة الرقابة المالية: السنة الثانية عشرة – العدد 34،يونيو 1999م.
24- البنك الدولي، تقييم المساءلة المالية في الضفة الغربية وقطاع غزة، ترجمة خليل توما، يونيو 2004م.
25- المؤتمـر العلمـي الدولي الثالث عشر، أثر الإدارة الرشيدة على تطوير الاستثمارات، بيروت: مجلة المحاسب المجاز، ابريل 2004م، العدد18، ص16.
26- المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، مجلة الرقابة المالية، تونس: السنة الخامسة عشرة –العدد 28، يونيو1996.
27- الهيئة الفلسطينية المستقلة لحقوق المواطن، التقرير السنوي السابع لعام 2001م، حقوق الطبع والنشر محفوظة للهيئة، مارس 2002م.
28- قلعاوي، غسان، رقابة الأداء، الشارقة: المسار للدراسات والاستشارات والنشر، 1998م
29- مكتـب المـراجع العـام الأمريكـي، معايـير المـراجعة الحكومية، جمهورية مصر العربـية:الجهـاز المركـزي للمحاسبات، ترجمة الإدارة المركزية للبحوث والتدريب، مارس 1994م، معدلة 1998م.
30- نـدا، محمـد صـبري إبراهيم، تطوير النظام المحاسبي الحكومي في جمهورية مصر العربـية ليتمشـى مـع موازنة البرامج والأداء، الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب، مؤتمر تحديث نظم الموازنة والرقابة على الأداء، القاهرة: اكتوبر2002م.
31. United Nations, A manual for Governmental Accounting, (New York:U.N.,1970)